

Risposta n. 140/2025

OGGETTO: Aliquota IVA ordinaria – cessione fotografie "oggetti d'arte" da parte di soggetti diversi dagli autori, eredi o legatari

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

QUESITO

Alfa (in seguito, "Istante", Società" o "Contribuente") rappresenta di operare nel settore della realizzazione e della vendita di opere d'arte uniche o multiple, dipinti, disegni, illustrazioni, fotografie di arte, ecc.

L'Istante rappresenta altresì:

- di svolgere attività di vendita di opere fotografiche in vari negozi e gallerie in Italia;
- che la sua attività consiste nella produzione e cessione di fotografie scattate dall'artista, a cui è legata da un rapporto di lavoro dipendente. Le opere sono realizzate

presso laboratori professionali sotto la sua supervisione e offerte ai clienti in varie finiture e dimensioni;

- che ogni opera è unica e personalizzata, e quindi non è presentata o venduta a soggetti diversi dal cliente che l'ha richiesta. Nella maggior parte dei casi, tra l'altro, è in un unico esemplare e solo raramente viene realizzata in numero superiore all'unità;

- tutte le opere sono accompagnate da un certificato di autenticità e, ove realizzate in un numero superiore all'unità, anche numerate.

Il Contribuente sottolinea che il cliente richiede un'opera unica e non ripetibile, ma che può essere stampata in numero superiore all'unità ma mai superiore a trenta.

Una volta svolte tutte le operazioni necessarie alla realizzazione della fotografia, dettagliatamente descritte nell'istanza, l'opera è stampata su carta fotografica, l'immagine ritagliata con una taglierina e in seguito inserita in una busta, unitamente al certificato di autenticità, nel quale sono indicati nome del cliente, data di produzione, firma del fotografo e numerazione degli scatti.

L'Istante chiede se possa assoggettare all'aliquota IVA del 10 per cento la cessione delle fotografie realizzate dall'artista, suo lavoratore dipendente, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 39 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41 e dal n. 127-*septiesdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA").

La Società, inoltre, allo scopo di sviluppare la propria attività economica, valorizzando i progressi tecnologici intervenuti nel settore dei processi di stampa, intenderebbe proporre alla propria clientela la possibilità di acquistare l'opera fotografica su supporti diversi dalla carta, quali ad esempio il vetro, il metallo o il tessuto. Chiede

pertanto se il trattamento IVA sopra richiamato possa applicarsi anche alle fotografie stampate su supporti diversi dalla carta, fermo restando il rispetto delle condizioni comunque previste dalla normativa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'Istante, le cessioni di opere fotografiche dallo stesso effettuate sono soggette all'aliquota IVA del 10 per cento, anziché quella ordinaria del 22 per cento, poiché *"trattasi di fotografie eseguite dall'artista, dipendente della Alfa, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate, e numerate nei limiti di trenta esemplari di qualsiasi formato e supporto"*.

Richiama, a sostegno della propria tesi, la normativa domestica e comunitaria, nonché la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, in particolare la sentenza del 5 settembre 2019, relativa alla causa C-145/18, avente ad oggetto la cessione di ritratti e fotografie scattate in occasione di un matrimonio, secondo cui, le fotografie devono essere *"considerate oggetti d'arte mediante criteri oggettivi che sono, in sostanza, relativi all'identità e alla qualità dell'autore della fotografia, alla modalità di tiratura, alla firma, alla numerazione e alla limitazione del numero di esemplari"*.

Tali principi sono stati richiamati anche dalla risposta a interpello n. 188 del 2022, con cui l'Amministrazione finanziaria conferma che, sussistendo i requisiti di carattere oggettivo indicati dalla normativa nazionale, conforme a quella unionale, alle cessioni di fotografie effettuate dall'artista può applicarsi l'aliquota IVA ridotta del 10 per cento a condizione che si tratti di *"fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari"*.

Per l'Istante tale trattamento può trovare applicazione anche per la cessione di fotografie da lui effettuate, per effetto di quanto previsto per le fotografie, dall'articolo 88 della legge 22 aprile 1941, n. 633 (in materia di protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio), secondo cui, *«se l'opera fotografica è stata ottenuta nell'adempimento di un contratto di impiego o di lavoro, entro i limiti dell'oggetto e delle finalità del contratto, il diritto esclusivo di (riproduzione e diffusione) della fotografia spetta al datore di lavoro stesso»*.

Alle medesime conclusioni deve giungersi, inoltre, anche nel caso in cui le foto non siano stampate su carta ma su diversi supporti, quali, a titolo esemplificativo, vetro, metallo o tessuto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso nel presupposto qui assunto acriticamente che le fotografie cui la Società fa riferimento abbiano le caratteristiche e i requisiti per essere annoverate tra le opere e gli oggetti d'arte. Diversamente occorrerebbe condurre un accertamento di fatto che esula dalle competenze proprie di questa Agenzia e dalla sede dell'interpello.

Il numero 127-*septiesdecies*) della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA [in breve, "n. 127-*septiesdecies*")] prevede l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10 per cento alle cessioni di *«oggetti d'arte, di antiquariato, da collezione, importati; oggetti d'arte di cui alla lettera a) della tabella allegata al decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85 ceduti dagli autori, dai loro eredi o legatari* (n.d.r. enfasi aggiunta)». In base alla lettera a) della

tabella citata, rientrano tra gli oggetti d'arte le *«fotografie eseguite dell'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto»*.

Come chiarito nella risposta n. 188 del 12 aprile 2022, tale disposizione riprende esattamente quanto previsto dal punto 7) dell'Allegato IX, parte A, della Direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE (in breve, "Direttiva IVA") che comprende, tra gli "Oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato di cui all'articolo 311, paragrafo 1, punti 2), 3) e 4)" le *«fotografie eseguite dell'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto»*.

Secondo la Corte di Giustizia, "... Per essere considerate oggetti d'arte che possono beneficiare dell'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), (...), le fotografie devono ... essere eseguite dal loro autore, tirate da lui o sotto controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, ad esclusione di qualsiasi altro criterio, in particolare la valutazione, da parte dell'amministrazione tributaria nazionale competente, del loro carattere artistico" (cfr. sentenza 5 settembre 2019, causa C-145/18, peraltro citata dalla Società).

Richiamata brevemente la disciplina di riferimento, si osserva che l'Istante motiva principalmente l'applicazione dell'aliquota agevolata IVA con l'abrogazione, a decorrere dal 1° gennaio 2025, dell'articolo 103 della Direttiva IVA a opera dell'articolo 1, n. 6) della Direttiva UE 2022/542 del Consiglio del 5 aprile 2022 (c.d. Direttiva Aliquote).

Il citato articolo 103 riconosceva agli Stati Membri la possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta alle cessioni di oggetti d'arte se:

a) *«effettuate dall'autore o dagli aventi diritto;»* oppure se

b) *«effettuate a titolo occasionale da un soggetto passivo diverso da un soggetto passivo-rivenditore, quando gli oggetti d'arte sono stati importati dallo stesso soggetto passivo o gli sono stati ceduti dall'autore o dagli aventi diritto o gli hanno dato diritto alla detrazione totale dell'IVA».*

Allo stato attuale, dunque, per l'articolo 98 della Direttiva IVA gli Stati Membri possono applicare un'aliquota IVA ridotta non inferiore al 5 per cento *«...unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi elencate nell'allegato III»*, che al numero 26) contempla le *«cessioni di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato elencati nell'allegato IX (n.d.r. enfasi aggiunta), parti A, B e C;»*

Il citato allegato IX, nella parte A, riporta al numero 7) le *«fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto; (...)»*. Nello stesso tempo l'articolo 311, paragrafo 2, della Direttiva IVA consente agli Stati Membri di *«non considerare «oggetti d'arte» gli oggetti indicati nell'allegato IX, parte A, punti 5), 6) e 7)»*.

Ad ogni modo, come correttamente rilevato dalla Società, a livello domestico è intervenuta la legge 9 agosto 2023, n. 111 che, all'articolo 7, nel fissare i *"Principi e criteri direttivi per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto"* delega, tra l'altro, il Governo entro 24 mesi a *«e) ridurre l'aliquota dell'IVA all'importazione di opere d'arte, recependo la direttiva (UE) 2022/542 del Consiglio, del 5 aprile 2022, ed estendendo l'aliquota ridotta anche alle cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione; (...) »*.

Tale disposizione a oggi non risulta attuata.

In attesa, dunque, dell'attuazione della citata legge delega, allo stato attuale l'aliquota IVA ridotta del 10 per cento invocata dalla Società non può essere riconosciuta perché circoscritta dal n. 127-*septiesdecies* - in conformità agli articoli 98 e 311 della Direttiva IVA - alle cessioni degli «*oggetti d'arte di cui alla lettera a)* (nel caso di specie fotografie, alle condizioni già sopra indicate n.d.r.) ... (n.d.r. effettate) ***dagli autori, dai loro eredi o legatari*** (n.d.r. enfasi aggiunta)».

D'altra parte che l'intento del legislatore sia stato quello di agevolare solo questi precisi soggetti emerge anche dall'articolo 3, quarto comma, lettera *a)* del Decreto IVA che, con la medesima dizione, colloca fuori campo IVA «*a) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, (...)»*.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)