

Attualità

Il diritto d'autore (5)

2 Maggio 2007

Le elaborazioni sviluppate nel documento n. 24 dell'Organismo italiano di contabilità



Dopo aver brevemente esaminato la normativa generale disciplinante i "diritti d'autore" in senso lato, ossia i confini della tutela giuridica delle opere dell'ingegno (che in Italia è in gran parte riflesso di un coacervo normativo-convenzionale sviluppato a livello internazionale ed europeo), nonché lo specifico trattamento tributario, in capo all'autore, dei redditi generati dall'utilizzazione di tali diritti, è opportuno considerare le

caratteristiche della relativa imposizione (ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva) in capo alle imprese.

Va infatti rimarcato che la cessione dei diritti in questione (generalmente comportanti la possibilità di utilizzazione economica e pubblicazione) avviene dall'autore (cedente) nei confronti di un'impresa editoriale (cessionaria), la quale dispone dei mezzi necessari a produrre, a riprodurre e a diffondere l'opera, sul supporto prescelto (ad esempio, per un'opera letteraria, cartaceo, informatico *on-line* o su cd, dvd, eccetera).

Oltre, quindi, al negozio tra autore ed editore, che avviene nella forma del contratto di edizione e può avere o meno forma scritta, esiste un rapporto tra editore e il "mercato", composto dai fruitori/acquirenti del prodotto editoriale, con le consequenziali problematiche civilistiche e tributarie.

Il documento OIC 24

Per comprendere in modo più preciso quali siano le caratteristiche che i diritti in argomento devono rispettare - quanto alla loro parte patrimoniale - per poter essere considerati entità negoziabili e rilevabili anche dal punto di vista della contabilità aziendale, oltre che da quello fiscale, risulta utilissimo l'esame delle elaborazioni sviluppate nel documento n. 24 dell'Oic (Organismo italiano di

contabilità), che sostituisce il precedente Pcdc n. 24.

La definizione del diritto

Il documento dell'Oic richiama l'articolo 2575 cc, secondo il quale sono oggetto del diritto d'autore le opere dell'ingegno di carattere creativo, che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, o altri mezzi multimediali di espressione qualunque ne sia il modo o la forma di espressione.

La tutela giuridica accordata al diritto presuppone che l'opera abbia come destinazione specifica la rappresentazione intellettuale diretta a una comunicazione, poiché ciò che è oggetto di protezione non sono i principi scientifici o artistici contenuti, bensì la forma di espressione (libro, opera cinematografica, esecuzione).

Il diritto è acquisito con la creazione dell'opera, momento dal quale all'autore compete il diritto esclusivo di pubblicare l'opera e di utilizzarla in ogni forma e modo nei limiti fissati dalla legge.

L'unica caratteristica che le opere dell'ingegno devono presentare per poter essere oggetto di tutela è costituita dall'originalità effettiva della forma espressiva, a prescindere dall'utilità pratica (economico-patrimoniale) che esse possono avere.

L'acquisto del diritto di autore, che non è subordinato alla registrazione o ad altri adempimenti formali, è attuato con la creazione dell'opera. La tutela giuridica (morale e patrimoniale) ha una durata molto lunga, estendendosi alla durata della vita dell'autore e sino al settantesimo anno solare dopo la sua morte, e attuandosi a prescindere da qualsiasi utilizzazione pratica dell'opera.

Il trasferimento del diritto può attuarsi in particolare, secondo il documento Oic, attraverso i seguenti atti *inter vivos*:

- contratto di edizione: con esso l'autore, contro un compenso pattuito, concede all'editore il diritto di pubblicazione dell'opera e l'editore si obbliga a riprodurre l'opera e a metterla in vendita a un prezzo convenuto. Con tale contratto, l'autore non cede in realtà il proprio diritto d'autore, ma costituisce a favore dell'editore un nuovo diritto, quello relativo all'utilizzazione economica dell'opera nei limiti fissati dal contratto, ossia per un certo numero di edizioni o entro un certo periodo temporale, che non può eccedere i venti anni. Il compenso è normalmente legato al risultato delle vendite (partecipazione)

- contratto di rappresentazione, per le opere teatrali, coreografiche, eccetera; con esso l'autore concede la facoltà di rappresentare o eseguire in pubblico l'opera, contro un determinato corrispettivo
- contratto di esecuzione; equivalente al precedente per le opere musicali.

Il diritto d'autore in sé considerato, atteso anche che la tutela della legge prescinde da ogni utilizzazione pratica dell'opera, non può mai costituire ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale.

Tale regola vale, in linea di principio, anche per i programmi di *software*, ai quali - attraverso convenzioni e atti comunitari - tale tutela è stata estesa (anche se il carattere "prevalentemente utilitaristico" di tali beni - rispetto a quello "creativo" che caratterizza le altre opere tutelate - induce l'Oic alla trattazione in un paragrafo del documento in esame specificamente dedicato alle "*Altre Immobilizzazioni Immateriali: costi di software*") (1).

Le caratteristiche del diritto

Conformemente a quanto enunciato nella parte generale del principio, le caratteristiche delle immobilizzazioni immateriali iscritte nella categoria in oggetto sono le seguenti:

- titolarità di un diritto esclusivo di edizione, rappresentazione ed esecuzione derivante da un diritto d'autore o da un contratto che attui la traslazione dei diritti stessi (contratto di edizione, di rappresentazione, di esecuzione, eccetera)
- 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.

Le possibilità che un diritto d'autore ha di generare benefici economici nel futuro, dipendono:

- dalle caratteristiche intrinseche dell'opera e del favore che essa può incontrare presso il pubblico
- dall'effettiva pianificazione del suo concreto sfruttamento
- dalle disponibilità di adeguate risorse finanziarie e produttive idonee a sostenere lo sfruttamento economico.

I benefici futuri per l'impresa possono configurarsi sia in termini di ricavi diretti, sia in termini di ricavi indiretti.

I primi sono quelli connessi alla commercializzazione dell'opera derivante da un contratto di edizione, dalla sua rappresentazione o dalla sua esecuzione diretta a un pubblico identificato (teatri, concerti, eccetera), se è pagato un corrispettivo specifico (acquisto della riproduzione, acquisto di biglietti o abbonamenti) direttamente per quell'opera o anche per quell'opera nel contesto di una più ampia fruizione (libri, dischi, cassette, *pay-tv*, spettacoli dal vivo, rappresentazioni teatrali, esposizioni in mostre o musei, concerti, pubblicazioni antologiche, eccetera).

I ricavi indiretti sono invece connessi alla rappresentazione al pubblico attraverso radio, televisione e altri mezzi di diffusione sonora e visiva, quando il pubblico non versa per tali rappresentazioni alcuna somma specifica, ovvero versa abbonamenti annuali connessi a una molteplicità indeterminata di spettacoli e quindi non riconducibili neanche indirettamente a quell'opera specifica.

L'iscrizione in bilancio del diritto d'autore tra le immobilizzazioni immateriali si giustifica alla luce della previsione anche di una sola delle due tipologie di sfruttamento (ricavi diretti / indiretti), collegata alla formazione di piani e programmi e alla quantificazione dei costi e dei ricavi attesi in misura congrua.

La natura incerta e "transeunte" della fruizione da parte dell'"utenza" - e, quindi, della possibilità di utilizzazione economica - dell'opera dell'ingegno, legata alla mutevolezza dei gusti e delle mode, rende difficile, secondo quanto osservato dall'Oic, l'effettuazione di una stima attendibile dei flussi economici attesi.

A ciò si aggiunga, la suscettibilità del "contenuto intellettuale" a perdere di attualità: con riferimento a monografie e articoli orientati a rendere una certa rappresentazione della realtà politica, sociale, economica, giuridica, eccetera, evidentemente, l'interesse dei lettori sarà massimo all'uscita del testo, scemando poi, fino a spegnersi del tutto, nei periodi successivi.

Più nello specifico, trattandosi di pubblicazioni "tecniche", si pensi a una brillante opera monografica sull'Ilor e i suoi presupposti, alla vigilia della soppressione dell'imposta, oppure a un lavoro sugli ultimi condoni fiscali che si fosse trovato in libreria nell'anno 2003. E' evidente che, in tali ipotesi, salva la possibilità di aggiornamento generalmente concessa agli editori per la redazione di successive edizioni (che però non sempre sono tecnicamente possibili, come si evince dai due esempi sopra indicati), l'opera - concluso il proprio "ciclo di vendita" - non troverà più acquirenti.

La possibilità di ottenere un ricavo X attraverso la proposizione di una certa opera, pur adeguatamente pubblicizzata, si lega comunque a un "atto di fiducia" dell'editore più che a una convinzione fondata, dipendendo sempre, in ultima analisi, dal gradimento espresso dagli acquirenti reali e potenziali.

Secondo l'Oic, per un'opera dotata di "*caratteristiche artistiche tali da giustificare aspettative di adeguati ricavi per il titolare del diritto e tali da legittimare l'iscrizione all'attivo di un valore immobilizzato*", dovrebbe essere facile la dimostrazione:

- che all'opera è attribuito un ruolo specifico nelle future attività (editoriali, rappresentative, eccetera) dell'impresa e che gli effetti del suo utilizzo sono inclusi nei budget e/o nei programmi aziendali
- che vi sono studi di fattibilità in merito alla sua edizione, rappresentazione o esecuzione
- che l'impresa ha già avviato i programmi per procurarsi le risorse tecniche, umane e finanziarie necessarie al suo sfruttamento.

Si osserva a tale proposito che, comunque, non sempre l'"opera dell'ingegno" può risultare apprezzabile sotto il profilo dell'"artisticità".

I criteri di rilevazione

Dato che i diritti che traggono origine dall'utilizzazione delle opere dell'ingegno sono autonomamente trasferibili, i costi iscrivibili alla voce B.I.3 possono essere rappresentati sia dai costi di produzione interna, sia da costi di acquisizione esterna.

Nel caso della produzione interna, per la capitalizzazione devono essere seguiti i criteri illustrati in tema di ricerca e sviluppo: valgono, a tale proposito, le osservazioni fatte nel paragrafo del documento Oic relativo ai brevetti; nel caso dell'acquisto da terzi, il costo iscrivibile è invece rappresentato dal costo diretto di acquisto e dagli oneri accessori.

E' quindi opportuno brevemente rammentare che, nel caso dei brevetti acquisiti a titolo originario, ossia per "produzione interna", così come per i costi di ricerca e sviluppo (anche con riferimento ai costi indiretti e agli oneri finanziari), ai costi iscrivibili potranno aggiungersi soltanto i costi accessori relativi alla domanda e all'ottenimento del brevetto, nei limiti in cui anche tali costi potranno essere recuperati attraverso l'utilizzo dello stesso. Eventuali costi successivi all'iscrizione iniziale del brevetto, quali quelli dovuti a modifiche progettuali e implementazioni diverse, potranno invece essere capitalizzati solo e nella misura in cui da tali costi potranno scaturire ulteriori e dimostrabili benefici economici rispetto a quelli originariamente previsti.

Se il diritto d'autore è acquistato da terzi ed è previsto un pagamento di importi annuali commisurati agli effettivi volumi delle vendite, può essere capitalizzato il solo costo pagato inizialmente *una tantum*.

Se l'opera, infine, è "riproducibile" per la vendita attraverso supporti materiali (libri, cassette musicali, videocassette, oltre a cd, dvd, eccetera), la determinazione del costo di eventuali quantità in rimanenza al termine dell'esercizio dev'essere effettuata secondo le indicazioni del principio contabile 13 ("*Le rimanenze di magazzino*").

L'ammortamento civilistico

Revisionando e integrando il principio contabile nazionale n. 24, l'Oic ha inserito alcune precisazioni relative alle informazioni da fornire in nota integrativa, secondo il nuovo n. 3-*bis* dell'articolo 2427 cc, che ha introdotto la nozione di immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata.

A norma dell'articolo 2426, n. 2, cc, il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, va sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Il tradizionale criterio contabile che serve a tener conto della perdita di valore delle immobilizzazioni immateriali in genere, è quindi rappresentato dal tradizionale sistema degli ammortamenti, al quale si contrappone - nell'orizzonte dei principi contabili internazionali - quello dell'"*impairment test*".

Il principio contabile n. 24 distingue tra:

- immobilizzazioni immateriali costituite da costi pluriennali
- avviamento
- immobilizzazioni costituite da beni immateriali (brevetti, concessioni, diritti, eccetera).

La distinzione tra costi pluriennali e beni immateriali assume rilevanza ai fini della determinazione del criterio di valutazione e del periodo di ammortamento da adottare. Mentre, infatti, per i costi pluriennali (la cui iscrizione nell'attivo patrimoniale è discrezionale) il periodo di ammortamento dev'essere il più breve possibile e, in ogni caso, non eccedere i limiti temporali imposti dalla normativa, per i beni immateriali (la cui iscrizione nell'attivo è obbligatoria) il periodo di ammortamento è determinato dalla residua possibilità di utilizzazione del bene.

Se dovesse risultare non prevedibile un limite al periodo durante il quale l'immobilizzazione immateriale è ritenuta capace di generare flussi di cassa positivi, la vita utile dell'immobilizzazione è considerata di durata indeterminata.

La vita utile dell'immobilizzazione immateriale è stimata ipotizzando che in futuro saranno sostenuti solo i costi di manutenzione necessari per mantenerne la capacità di partecipazione alla produzione del reddito a un livello pari a quello esistente al momento in cui è effettuata la stima e sono accertate la capacità e la volontà dell'impresa a mantenere tale livello di produttività.

Anche se la durata dell'immobilizzazione è indeterminata, essa sarà comunque ammortizzata in base ai criteri indicati nel documento Oic n. 24.

Con particolare riferimento al diritto d'autore, il medesimo documento Oic precisa che la legge - diversamente da quanto accaduto per la durata dell'ammortamento dei costi di impianto, delle spese di ricerca e sviluppo e pubblicità, nonché dell'avviamento - non ha posto alcun vincolo per i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno.

Vale pertanto la regola generale in base alla quale la vita utile dell'immobilizzazione è determinata con riferimento alla residua possibilità di utilizzazione (durata economica) del diritto. In considerazione dell'aleatorietà connessa allo sfruttamento di tali diritti, l'Oic ritiene però che l'ammortamento debba essere effettuato in un periodo ragionevolmente breve.

Le riduzioni di valore

Secondo il principio Oic n. 24, nel corso del periodo di vita utile di un'immobilizzazione, le condizioni di utilizzo della stessa o l'operatività della società possono subire mutamenti rilevanti, e da ciò deriva la necessità di riesaminare le condizioni della residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione.

Oltre alle sistematiche riduzioni di valore costituite dall'ammortamento, ogni immobilizzazione immateriale (e quindi anche i diritti d'autore) è pertanto soggetta a un periodico riesame finalizzato a determinare se il suo valore di bilancio ha subito una perdita durevole di valore: in tale ipotesi, dovrà essere effettuata in bilancio una svalutazione e una stima aggiornata della vita utile residua, con conseguente effetto, negli esercizi successivi, sull'ammortamento.

Può anche accadere che l'impresa sia in perdita, ma esponga al contempo in bilancio immobilizzazioni immateriali quali "oneri pluriennali", che rappresentano costi iscritti nell'attivo dei quali va dimostrata la recuperabilità.

La svalutazione deve recepire i seguenti criteri:

- il valore delle immobilizzazioni iscritto in bilancio non deve superare quello recuperabile, definito come il maggior valore tra quello realizzabile attraverso l'alienazione del cespite e quello effettivo d'uso

- scopo dell'ammortamento è la ripartizione del costo dell'immobilizzazione tra gli esercizi della sua vita utile stimata.

Del valore recuperabile delle immobilizzazioni dev'esser già tenuto conto al momento della capitalizzazione dei costi sostenuti per il loro acquisto o la loro realizzazione; può però verificarsi una perdita durevole di valore successiva alla prima iscrizione, ovvero negli esercizi di utilizzazione, ed è in tale evenienza che devono essere obbligatoriamente effettuate le svalutazioni.

La svalutazione è subordinata alla verifica, alla data del bilancio, del valore inferiore rispetto al costo d'acquisto ridotto dell'ammortamento, considerando non il solo valore di mercato, ma principalmente il valore funzionale nell'economia dell'azienda, nella prospettiva della continuazione dell'attività. Tale "valore effettivo" è quindi quello il cui ammortamento negli esercizi futuri troverà - secondo una ragionevole aspettativa - adeguata copertura con i ricavi correlati all'utilità dei costi. La svalutazione di un'immobilizzazione immateriale deve inoltre essere duratura, in base a un esame informato a una "ragionevole valutazione" delle cause (le quali devono avere carattere di straordinaria gravità, e non possono quindi essere fatti dei quali può esser tenuto conto nel riesame periodico dei piani di ammortamento).

5 - continua. La sesta puntata sarà pubblicata venerdì 4

NOTE

1. La forma sicuramente più attuale e innovativa di prodotto nel quale possono essere incorporati i diritti "generatori" di *royalties*, è quella del prodotto digitale, ovvero di quell'entità - "materiale" - solo per convenzione - che può essere rappresentata dal *software* (non necessariamente installato su elementi fisici, come *floppy disk*, *cd rom*, *dvd*, ma anche liberamente disponibile e "captabile" su Internet), ovvero da ogni flusso di dati con qualsiasi mezzo trasmesso, captato e decifrato. Il *software* racchiude i dati necessari all'utilizzo del "sapere informatico"; in ambito Ocse, il Commentario al modello di convenzione ha precisato che esso può essere oggetto dei seguenti negozi:

- trasferimento di una parte dei diritti relativi al software, ma non del diritto di proprietà; i relativi pagamenti possono essere qualificati, in taluni casi, come *royalties*;
- cessione di tutti i diritti collegati al *software*; i pagamenti non vengono considerati "canoni"
- acquisto del *software* per "*personal or business use*"; i corrispettivi sono ricondotti, rispettivamente, agli utili d'impresa (articolo 7 del modello di convenzione), ovvero a quelli derivanti da attività di lavoro autonomo (articolo 14).

di

Fabio Carriolo

