

Attualità

Il diritto d'autore (6)

4 Maggio 2007

Imprese: trattamento ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Iva



Il trattamento ai fini delle imposte sui redditi

Il vigente articolo 103 del Tuir dispone, al primo comma, che le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, oltre che dei brevetti industriali, dei processi, delle formule e delle informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico (*know how*) sono deducibili in misura non

superiore al 50 per cento.

Nella precedente versione, anteriore alle modificazioni apportate dall'articolo 37, comma 45, lettera a), DI 4/7/2006, n. 223, convertito dalla legge 4/8/2006, n. 248, la deducibilità era limitata a un terzo del costo.

L'originaria relazione governativa all'articolo 68 del vecchio Tuir (in vigore anteriormente alla riforma fiscale del 2004) ha precisato che *"la disciplina dell'ammortamento dei beni immateriali è stata modificata allo scopo di favorire l'ammortamento rapido e di chiarire: 1) che essa deve valere non soltanto per i diritti d'autore e di proprietà industriale, ma anche per i diritti di concessione (vedi art. 2425, n. 3, Codice civile) e per gli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio, restando applicabile l'ultimo comma dell'art. 74 per quelli non patrimonializzati; 2) che la misura di deducibilità degli ammortamenti è indipendente dall'effettiva utilizzazione e di conseguenza non sono configurabili le ipotesi di accelerazione dell'ammortamento e di eliminazione dal processo produttivo. Le peculiarità dell'ammortamento dei beni immateriali rispetto a quello dei beni materiali hanno inoltre indotto a considerare superflua - pur riconoscendo i margini di opinabilità di questa soluzione - la facoltà di ammortamento anticipato e quella di recupero dei minori ammortamenti negli esercizi successivi, attualmente consentite mediante rinvio alle norme del*

precedente articolo che le prevedono".

Secondo la relazione di accompagnamento al menzionato decreto "Visco-Bersani" e le schede di lettura approntate dai Servizi studi parlamentari, tali modifiche normative sono finalizzate a consentire la deduzione in un più breve in un lasso temporale del costo dei diritti di utilizzazione dei beni immateriali, allo scopo di incentivare gli investimenti in nuove tecnologie.

I diritti d'autore hanno quindi beneficiato del loro "apparentamento" ai brevetti industriali e ai marchi, anche se da questi si differenziano perché non portatori, in sé, di particolari caratteristiche, come la novità, né di utilità economico-patrimoniale.

Il comma 46 dell'articolo 37 del decreto d'estate ha reso applicabili le disposizioni del comma 45 a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso - 4 luglio 2006 - (pertanto, come precisato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 28/E/2006, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare dovranno applicare le nuove aliquote di ammortamento a partire dall'esercizio 2006), anche con riferimento alle quote di ammortamento relative ai costi sostenuti nel corso dei precedenti periodi d'imposta. Relativamente ai brevetti industriali, però, la nuova disposizione opera limitatamente ai brevetti registrati a partire dalla data di entrata in vigore del decreto, oltre che per quelli registrati nei cinque anni precedenti.

L'impatto degli las: norme fiscali

Mentre l'ammortamento civilistico tradizionale resta parametrato alla residua vita utile del bene (nel caso dei diritti in esame, del bene immateriale), l'avvento dei principi contabili internazionali comporta l'adozione della differente metodologia dell'"*impairment test*".

L'ammortamento fiscale invece, come si è visto, limita la propria portata al 50 per cento dei costi sostenuti: evidentemente, il legislatore del Tuir, nel prevedere una limitazione (originariamente ancora più forte) dell'ammortamento utile, era mosso dalla considerazione che si tratta di componenti reddituali che per la loro natura poco si prestano a una stima oggettiva (può essere a tale proposito evidenziato che, avendo direttamente a che fare con l'autore dell'opera che cede il diritto, i proventi erogati dall'impresa sono in capo allo stesso imponibili, secondo le ordinarie aliquote Irpef, limitatamente al 75 per cento del loro ammontare, 60 per cento per i giovani autori, per effetto delle modificazioni apportate dalla Finanziaria 2007. Se invece si tratta di diritti acquisiti da un'altra impresa, magari consociata (controllata, partecipata o collegata), la possibilità di "gonfiare" i costi di negoziazione potrebbe invece sortire l'effetto di ridurre o azzerare l'imponibile attraverso comportamenti analoghi al *transfer pricing*. In base a tali considerazioni, la ridotta valenza fiscale dei diritti ai fini dell'ammortamento ne riduce l'*appeal* ai fini dei possibili arbitraggi).

Si rammenta comunque che il nuovo articolo 109, comma 4, Dpr 917/1986, nella versione

modificata dal Dlgs 38/2005 ("decreto IAS"), impone, per garantire la deducibilità degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali, l'indicazione in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi (ovvero nel quadro EC del modello Unico) dell'importo complessivo degli stessi, nonché dei valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi. In tale sede, occorrerà render conto del "disallineamento" tra i due valori.

Il trattamento ai fini dell'Iva

Con riguardo all'Iva, occorre considerare che, ai sensi dell'articolo 3, comma 4, lettera a), Dpr n. 633/1972, sono escluse dalla qualificazione di "prestazioni di servizi" le *"cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative (...) 1) ai disegni e opere di architettura [L. n. 633/1941, art. 2, n. 5]); 2) alle opere dell'arte cinematografica [L. n. 633/1941, art. 2, n. 6]); 3) alle opere di ogni genere utilizzate dalle imprese a fini di pubblicità commerciale"*.

Da ciò consegue che, se i diritti di utilizzazione sono ceduti dall'autore medesimo, l'imposta non sarà generalmente dovuta (tranne che nelle due ipotesi sopra indicate), ciò che appare ragionevole, alla luce del carattere per natura instabile e "personalissimo" dei diritti considerati, quali beni la cui cessione sia astrattamente idonea a configurare un'operazione imponibile.

L'imposta torna a essere dovuta se, viceversa, la cessione è effettuata dall'acquirente, al di là delle sue qualificazioni soggettive.

Per le società commerciali, in particolare, l'attrazione al reddito d'impresa procede in parallelo con l'inclusione delle operazioni entro i confini del volume d'affari ai fini Iva, e tale situazione appare giustificata (rispetto a quanto accade per l'autore come persona fisica) dalla considerazione che si tratta di soggetti "imprenditoriali" dediti - generalmente con adeguata organizzazione produttiva - alla produzione, alla rielaborazione e alla negoziazione di beni immateriali.

Può tuttavia essere segnalata una risalente pronuncia di prassi dell'Amministrazione - la risoluzione ministeriale del 5.1.1984, n. 240943, nella quale è stata fornita una risposta ufficiale a una società, che intendeva acquistare da un'altra società *"i diritti di proprietà e di utilizzazione economica di un'opera collettiva dell'ingegno definita rapporto di fattibilità tecnica, imprenditoriale, ambientale, economica e finanziaria per un collegamento viario e ferroviario fra la Sicilia ed il continente"*.

Detta fattispecie è stata inquadrata, in termini generali, come un'opera collettiva dell'ingegno "in quanto risultato di numerosi e complessi studi e ricerche svolti da più autori", sicché la società stessa doveva considerarsi autore di tale opera collettiva, in quanto essa aveva provveduto *"... a indirizzare, coordinare e riunire in un'unica opera gli studi specifici compiuti da numerosi specialisti"*.

Su tale problematica, acquisito il parere della Società italiana degli autori ed editori (Siae), il ministero ha precisato che trattavasi di una cessione nella quale non poteva ravvisarsi il trasferimento di opere dell'architettura, ma piuttosto di studi di fattibilità di un'opera collettiva che impegnava in via principale conoscenze scientifiche in materia di geofisica, chimica, ingegneria, geosismica, correnti marine, eccetera, con "complementari" riflessi nel campo dell'architettura. Sulla base di tali considerazioni, l'Amministrazione ha ritenuto che il contratto di cessione dei diritti riguardanti tale opera (in quanto effettuata dallo stesso autore, ossia dalla società cedente) dovesse considerarsi fuori dal campo di applicazione dell'Iva, ai sensi dell'articolo 3 del Dpr 633/1972, con soggezione invece all'imposta di registro.

6 - continua. La settima puntata sarà pubblicata mercoledì 16

di

Fabio Carrirolo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/diritto-dautore-6>