

## **R.M. 35/E del 13/02/2003**

**Oggetto:** Istanza di interpello – Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

XZ S.p.A. Ammortamento degli investimenti effettuati in opere cinematografiche. Art. 68, comma 1 del TUIR approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

### ***Quesito***

La XZ S.p.A. ha presentato un'istanza d'interpello al fine di ottenere chiarimenti sulla disciplina fiscale dell'ammortamento degli investimenti effettuati in opere cinematografiche.

La società, nello svolgimento della propria attività, produce direttamente le opere cinematografiche, acquisendo i relativi diritti di sfruttamento a titolo originario ovvero acquisisce i diritti stessi a titolo derivativo dal produttore originario o da successivi aventi causa.

In tale seconda ipotesi, i diritti di sfruttamento sono oggetto di un contratto di licenza in perpetuo o per un limitato periodo di tempo.

In sede di determinazione del reddito imponibile, l'istante ammortizza i beni posseduti in proprietà applicando le disposizioni dell'articolo 68, comma 1, del TUIR, ossia stanziando quote non superiori ad un terzo del costo. I film detenuti

in forza di contratti di licenza sono invece ammortizzati ai sensi del comma 2 dello stesso articolo 68 del TUIR, che prevede una deducibilità rapportata alla durata prevista dal contratto o dalla legge.

L'applicazione di tale metodo (fiscale) di determinazione dell'ammortamento determina ingenti variazioni in aumento in sede di calcolo del reddito imponibile a causa della differente metodologia (civilistica) di determinazione delle quote di deprezzamento dei diritti posseduti.

### ***Soluzione prospettata***

La società istante chiede se sia corretto modificare, come intende fare, il criterio di ammortamento attualmente adottato, uniformandosi all'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 9/1081 del 9 luglio 1977.

In forza di quest'ultima, i film potevano essere ammortizzati, quali costi ad utilizzazione pluriennale, ai sensi del vigente articolo 71, comma 3, del D.P.R. n. 597 del 1973 (ora articolo 74 del TUIR), ossia nei limiti della quota di costo che - in ciascun esercizio - si contrappone ai corrispondenti ricavi.

Considerato che la durata economica media dei film non è superiore a tre anni, la risoluzione consentiva l'ammortamento con coefficienti decrescenti.

L'istante ritiene tuttora applicabile la risoluzione n. 9/1081, pur se emanata in vigenza dell'articolo 69 del d.P.R. n. 597 del 1973, che aveva contenuto in massima parte equivalente all'attuale articolo 68 del TUIR approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Inoltre, benché la stessa risoluzione facesse riferimento solamente a film prodotti o acquistati a titolo di proprietà, l'istante ritiene che essa sia applicabile anche ai film posseduti in licenza d'uso per i quali, invece, l'articolo 68, comma 2, dell'attuale testo unico delle imposte sui redditi, stabilisce regole sicuramente più rigide.

A seguito di richiesta d'integrazione documentale, la XZ S.p.A. ha prodotto copia di alcuni contratti di concessione e, contestualmente, ha proposto un'ulteriore soluzione - alternativa alla prima - tesa ad ottenere l'applicazione della norma contenuta nell'articolo 68, comma 1, del TUIR, sia ai diritti detenuti a titolo di proprietà che a quelli detenuti in forza di concessione o licenza pluriennale.

La disposizione invocata consente l'ammortamento in quote costanti d'importo non superiore ad un terzo del costo dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, dei brevetti e del *know-how*.

### ***Parere dell'Agenzia delle Entrate***

In via preliminare, si precisa che la risoluzione 9 luglio 1977, n. 9/1081 non è applicabile alla fattispecie prospettata.

La stessa, infatti, faceva riferimento ai film intesi prevalentemente come beni "tangibili". Ciò si evince dal tenore della nota che puntualizzava, nel merito, come *"tali film non possono tuttavia essere considerati come semplici beni materiali da ammortizzare in ragione del loro degrado fisico (deperimento e consumo), essendo la durata delle pellicole superiore di gran lunga ai tempi di sfruttamento economico ..."*.

In riferimento a tali beni, si riteneva ancora possibile stabilire - in via amministrativa - specifici coefficienti di ammortamento secondo il previgente sistema del testo unico del 1958, n. 645.

A tal fine, in accoglimento dell'istanza, il Ministero delle Finanze aveva riclassificato fiscalmente i beni in esame tra i costi ad utilizzazione pluriennale, ai sensi dell'allora vigente articolo 71, comma 3, del d.P.R. n. 597 del 1973.

Tale possibilità è attualmente preclusa dalla normativa fiscale.

La norma contenuta nell'articolo 68 del TUIR prevede, al comma 1, che le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno sono deducibili in misura non superiore ad un terzo del costo. Il comma 2 prevede, invece, che le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo sono deducibili *"in misura corrispondente alla durata dell'utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge"*.<sup>4</sup>

La "rigidità" del sistema attuale non consente, pertanto, di stabilire delle quote di ammortamento in via amministrativa, né consente di "riqualificare", ai soli fini della deducibilità delle quote di costo, i beni immateriali rappresentati dalle opere cinematografiche tra i costi ad utilizzazione pluriennale.

D'altra parte, una risoluzione successiva a quella invocata dall'istante (la n.9/995 del 14 maggio 1984), ammettendo la possibilità di rivalutare i beni rappresentati dai film, aveva già rimarcato che gli stessi non sono considerati oneri pluriennali, bensì beni immateriali.

Il costo relativo all'acquisto del diritto d'autore non può essere considerato un onere pluriennale, poiché il costo è collegato all'acquisizione di uno specifico diritto giuridicamente tutelato dalla legge n. 633 del 1941, ai sensi della quale sono protette le opere dell'ingegno *"di carattere creativo che appartengono alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro ed alla cinematografia, qualunque ne sia il modo o la forma d'espressione"*.

Secondo corretti principi contabili di redazione del bilancio tale costo è relativo ad un bene immateriale, il cui ammortamento ai fini fiscali è disciplinato dettagliatamente dalla norma contenuta nell'articolo 68 del TUIR.

Non è pertanto sostenibile la prima tesi sostenuta dall'istante.

Tuttavia, ai fini di un corretto inquadramento della fattispecie, si ritiene utile effettuare alcune precisazioni.

Dal punto di vista civilistico, il bene immateriale - rappresentato dalla titolarità di un diritto - è iscrivibile nell'attivo patrimoniale tra le immobilizzazioni qualora abbia un costo di acquisizione certo e consenta la recuperabilità negli esercizi successivi di quest'ultimo, attraverso lo sfruttamento del diritto stesso. Di conseguenza, l'iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali del costo d'acquisto dei diritti o delle licenze d'uso di opere cinematografiche è ammessa a condizione che sussistano almeno i requisiti sopra richiamati.

Le regole di redazione del bilancio (principio contabile n. 24), per ciò che riguarda i diritti d'utilizzazione delle opere dell'ingegno, non distinguono tra diritti di proprietà veri e propri e diritti di licenza sugli stessi. Questi ultimi, infatti, sono

da indicare nella medesima classe che accoglie il diritto principale, ossia alla voce B.I.3) dello schema di bilancio previsto dall'articolo 2424 del codice civile.

L'ammortamento civilistico dei beni immateriali rappresentati dai diritti in esame, acquisiti in licenza o a titolo di proprietà, segue una regola comune in base alla quale la vita utile è determinata con riferimento alla residua possibilità di utilizzazione (coincidente con la durata economica del diritto).

La corretta interpretazione di tale regola civilistica indica la durata economica (e non quella giuridica) come elemento rilevante per la determinazione delle quote di costo da imputare ai singoli esercizi. Ne consegue che il concetto di durata economica è il medesimo sia per i diritti di sfruttamento delle opere dell'ingegno detenuti in proprietà sia per quelli acquisiti con contratto di licenza sugli stessi.

Secondo corretti principi contabili (cfr. principio contabile n. 24 ed anche, a livello internazionale, IAS n. 38), la durata dell'ammortamento sarà rapportata alla durata della tutela legalmente prevista o, in caso di licenza d'uso, alla durata dell'utilizzazione prevista dal contratto, solo nel caso in cui ci si aspetta di ottenere benefici economici apprezzabili in tutto tale periodo. Al contrario, quando le aspettative di utilità futura interessano un arco temporale più limitato, si ridurrà proporzionalmente la vita utile del bene e il relativo periodo di ammortamento.

Come detto, tale regola vale sia per i beni detenuti in proprietà (a titolo originario o derivativo) sia per quelli iscritti in bilancio a seguito di un contratto di licenza a tempo determinato o indeterminato. Da un punto di vista fiscale, l'articolo 68 del TUIR, prevede una disciplina per l'ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno (per quote - anche non costanti - non superiori ad un terzo del costo) e una disciplina per le categorie delle "concessioni" e degli "altri diritti" ammortizzabili in relazione alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

Tale distinzione è (con la sola eccezione rappresentata dai marchi deducibili in misura non superiore ad un decimo del costo) la medesima di quella contenuta nell'articolo 2424 del codice civile, che classifica alla voce B.I.3) i diritti di brevetto e quelli di utilizzazione delle opere dell'ingegno ed alla voce B.I.4) le concessioni, le licenze, i diritti simili ed i marchi.

A parere della scrivente, l'opera cinematografica è ammortizzabile seguendo le regole del comma 1 dell'articolo 68 del TUIR, non solo se detenuta in proprietà, ma anche quando lo sia in virtù di un contratto di licenza.

Ciò, in considerazione della sostanziale equivalenza del periodo di utilizzazione economica del diritto immateriale detenuto a titolo di proprietà e di quello derivante da un contratto di licenza sul diritto stesso, ed a condizione che sussistano i requisiti per iscrivere il diritto stesso tra le immobilizzazioni.

Pertanto se il bene immateriale esaurisce la sua utilità in un lasso di tempo più breve della tutela giuridica del diritto o della durata del contratto di licenza, lo stesso potrà essere ammortizzato in misura pari a tale - inferiore - durata, seppur nel limite di un terzo del costo dettato dall'articolo 68, comma 1, del TUIR.