
L'ammortamento dei diritti di utilizzazione dei programmi televisivi

di [Giovanni Mocchi](#)

Pubblicato il 6 Ottobre 2012

Analisi delle principali problematiche contabili e dei loro riflessi fiscali, sulla corretta imputazione in contabilità dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno soggette a passaggio televisivo.

Talune pronunce dell'Amministrazione finanziaria relative all'ammortamento dei beni immateriali acquisiti in concessione possono offrire lo spunto per sviluppare alcune considerazioni in ordine al trattamento civilistico e fiscale degli investimenti realizzati nelle opere televisive, con specifico riferimento alla natura giuridica di tali investimenti.

I diritti di utilizzazione dei programmi televisivi sono sia quelli concepibili astrattamente come creazione della mente dell'autore, sia quelli che, pur non rientrando nella categoria dei beni giuridici immateriali tutelati ai sensi della legge 633/1941, costituiscono beni di contenuto economico patrimoniale riconosciuto meritevole di protezione giuridica.

Ciò stante, sul piano della rilevanza fiscale delle quote di ammortamento, occorre fare riferimento all'art.103 del DPR 917/86 laddove è previsto, al comma 1, che le quote stesse siano deducibili in misura non superiore al 50% del costo. Il comma 2 del citato art.103 ha carattere esplicativo e dispone che, per i diritti acquisiti in concessione, le quote di ammortamento sono deducibili in misura corrispondente alla durata della concessione.

In relazione all'esatta portata del comma 2 dell'art.103 del DPR 917/86, particolari incertezze ha suscitato nell'ambito degli operatori la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.35/E del 13 febbraio 2003 con la quale l'Amministrazione finanziaria ha affermato testualmente che «dal punto di vista fiscale l'art.68 (ora art.103, ndr) del TUIR prevede una disciplina per l'ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno ... e una disciplina per le "concessioni" e degli "altri diritti ammortizzabili" in relazione alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge. A parere della scrivente, l'opera cinematografica è ammortizzabile seguendo le regole del comma 1 dell'art.68

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 dal 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 (ora 50%, ndr) dettato dall'art.68, comma 1, TUIR»

Il dubbio insorto presso talune aziende del settore televisivo è stato posto in relazione alla particolare acquisizione in concessione dei diritti di sfruttamento televisivo subordinato alla fruizione - da parte del cessionario - di un numero determinato di "passaggi".

In particolare, può ipotizzarsi il caso dell'azienda televisiva che ha acquisito un diritto televisivo per tre anni e due passaggi televisivi e che utilizzi il secondo passaggio nel secondo anno di decorrenza contrattuale, dopo che, nel primo anno, ha ammortizzato il 33,33% del valore di carico e ha "consumato" uno dei due passaggi televisivi.

In tale eventualità, la capacità di sfruttamento economico del diritto televisivo viene ad esaurirsi nel secondo dei tre anni di decorrenza contrattuale, sicché in tale secondo anno di durata di contratto, viene "spesato" il costo residuo del diritto televisivo, pari al 66,67% del costo di carico.

In base ad una prima lettura della citata Risoluzione 35/E del 2003, potrebbe ritenersi che il costo di 66,67% del secondo anno di durata della concessione sia deducibile nel limite del 50% (limite massimo di deduzione fiscale fissato dall'art.103, comma 1) sicché occorrerebbe rinviare la deduzione del residuo 16,67% nei periodi di imposta successivi.

In relazione alla effettiva portata applicativa della citata Risoluzione 35/E del 2003, è corretto ritenere che essa trovi applicazione per i diritti televisivi "esistenti" per tutta la durata contrattuale prestabilita.

A diverse conclusioni si deve invece pervenire nel caso in cui, nel corso della durata contrattuale, intervengano delle vicende che determinino l'insussistenza di attivo per lo spirare dei diritti acquisiti subordinatamente a passaggi televisivi.

Innanzitutto, va considerato che in relazione all'individuazione della quota del costo del diritto ammessa in deduzione dal reddito, la normativa relativa ai beni immateriali - a differenza di quella relativa ai beni materiali (vale a dire il l'art.102, comma 4, del DPR 917/86) - non contempla alcun riferimento al trattamento del costo residuo dei beni ancora non ammortizzati nel caso della loro eliminazione dal processo produttivo.

Ciò stante, non sembra essere consentito portare in deduzione il costo residuo del diritto di utilizzazione cinetelevisiva laddove questo venga estromesso dal ciclo produttivo.

Nel testo dell'art.103, infatti, manca una disposizione equivalente a quella prevista nel citato art.102, comma 4, del DPR 917/86 in base alla quale «in caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione».

A questo riguardo appare significativa la valutazione governativa espressa in sede di relazione allo schema di testo unico delle imposte sui redditi, laddove fu precisato 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».

Tuttavia, in relazione alla particolare acquisizione in concessione dei diritti di sfruttamento televisivo subordinato alla fruizione - da parte de cessionario - di un numero determinato di "passaggi", è ragionevole ritenere che detta fattispecie non sia riconducibile a quelle operazioni di tipo realizzativo o di "radiazioni" per le quali trova applicazione l'indeducibilità del costo residuo.

In pratica, allorché l'acquisizione di un diritto sia sottoposta a limitazioni temporali (durata della concessione), e quantitative (per la previsione di un numero massimo di "passaggi" nell'arco della durata contrattuale) e per esigenze di programmazione venga utilizzato l'ultimo "passaggio" a disposizione previsto dal contratto, il costo residuo del bene imputato a Conto Economico può assumere pieno riconoscimento ai fini della formazione dell'imponibile di periodo.

E' quindi possibile che, nel caso di diritti televisivi iscritti nell'attivo del bilancio, per i quali è spirata la possibilità di utilizzo per l'esaurirsi dei passaggi di palinsesto previsti in contratto, si realizzi, in base all'art.101, comma 4 del DPR 917/86, il presupposto della certezza della insussistenza di attivo, al pari di quelle "attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle di cui all'art.87" dello stesso DPR.

A tal proposito, anche l'Amministrazione finanziaria, pur non avendo ulteriormente approfondito la questione dei diritti Film rispetto alla pronuncia del 2003, pare aver seguito un andamento interpretativo non univoco rispetto all'avviso espresso nel 2003, posto che a diverse conclusioni è pervenuta nella Risoluzione 25-07-2006, n. 95/E in tema di diritti di sfruttamento delle opere dell'ingegno scaturenti da costi di ricerca.

In detta Risoluzione, in relazione ai costi di ricerca inizialmente capitalizzati e successivamente spesi per il "mancato raggiungimento di un risultato economicamente apprezzabile" l'Agenzia aveva precisato che il brevetto è sì ammortizzabile ai sensi dell'art.103 del DPR 917/86, ma nel caso del mancato raggiungimento del risultato brevettabile, "la perdita ... potrà essere dedotta per intero nell'esercizio in cui si verificherà, ai sensi dell'art. 101, comma 4, del T.U.I.R., trattandosi di un costo di natura certa, deducibile secondo i principi generali della competenza ...".

Ad analoga conclusione, si può pervenire nel caso dell'esaurirsi della possibilità giuridica di fruire del diritto televisivo potendosi il costo residuo essere portato in deduzione integrale nell'esercizio.

4 ottobre 2012

Giovanni Mocci