Acquisto di un software: il trattamento contabile e fiscale

di Sandro Cerato

Pubblicato il 23 Maggio 2013

Il software è un tipico bene immateriale: analizziamo le diverse modalità di contabilizzazione (a fini di bilancio e fiscali) a seconda della tipologia di acquisto utilizzata.

Il software è un bene che rientra nella più ampia macro-categoria dei "beni immateriali", atteso che lo stesso rappresenta il complesso delle istruzioni, tra loro coordinate, attraverso le quali l'hardware è in grado di funzionare concretamente.

Esso costituisce una proprietà intellettuale protetta secondo quanto previsto dalla regolamentazione in materia di protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio (L. 22 aprile 1941, n. 633): l'assimilazione alle "opere dell'ingegno di carattere creativo protette" risiede nel fatto che il software, quale insieme di istruzioni che vengono impartite all'elaboratore (affinché questo esegua le operazioni che permettono di conseguire determinati risultati), può essere assimilato ad un'opera letteraria e, specificatamente, a un manuale di istruzioni.

L'autore del software acquista, pertanto, a titolo originario, il diritto sul software, considerato opera protetta.

Tale diritto consta di due posizioni giuridiche tutelabili giudizialmente: il diritto morale, che comprende la paternità dell'opera (non suscettibile di trasferimento a terzi), oppure il diritto esclusivo di utilizzazione economica, che può essere oggetto di cessione o di concessione in uso a terzi.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Peraltro, con riferimento al software acquistato per essere utilizzato nell'esercizio dell'attività d'impresa, occorre distinguere tra software di base (insieme dei programmi indispensabili per il funzionamento dell'hardware) e software applicativo (complesso di istruzioni che consentono di utilizzare le funzioni del software di base).

Con particolare riferimento al costo di produzione o di acquisto del software di base, questo accede, sia contabilmente che fiscalmente, al medesimo trattamento dell'hardware in cui è incorporato, atteso che il supporto materiale non può essere utilizzato senza il software di base, e viceversa, il software di base è inutile se non installato su un hardware.

Per tali ragioni la gestione contabile e il trattamento fiscale devono essere omogenei per entrambi i beni. L'ammortamento viene considerato nel periodo minore tra quello di utilità futura del software di base e la vita utile del bene materiale pertinente.

Dal punto di vista fiscale si applicano, invece, le regole di cui all'art. 102 del Tuir, relativo all'ammortamento dei beni materiali e l'aliquota di ammortamento da utilizzare è da individuare nel dm 31/12/1988.

Il principio contabile 24 evidenzia, peraltro, come il software possa essere acquisito dall'utente con diverse modalità (a titolo di proprietà o a titolo di licenza).

La prima modalità di acquisizione concerne l'acquisizione a titolo di proprietà di tutti i diritti inerenti al software.

In tal caso, il costo d'acquisto (maggiorato degli oneri accessori) deve essere iscritto in bilancio nella voce B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno" della classe "Immobilizzazioni immateriali".

Una volta iscritti i predetti costi, questi dovranno essere ammortizzati nel periodo di prevista utilità futura, se determinabile, ovvero in tre esercizi (periodo presunto di utilità dei costi per software, data la velocità con cui il software diviene obsoleto). Dal punto di vista fiscale, invece, il costo di acquisizione è deducibile in misura non superiore al 50% (art. 103 c. 1 del D.P.R. 22.12.1986 n. 917).

Un'altra modalità di acquisizione del software concerne l'acquisizione a titolo di licenza d'uso che si differenzia a seconda che l'acquisto sia avvenuto a tempo indeterminato o determinato.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In caso di acquisto a tempo indeterminato, i costi devono essere trattati analogamente al caso di acquisto a titolo di proprietà, con iscrizione nella voce B.I.3 dell'attivo dello stato patrimoniale.

Anche in tale caso, la deducibilità dell'ammortamento non dovrà eccedere il 50% del costo (art. 103 c. 1 del D.P.R. 22.12.1986 n. 917).

In caso di acquisto a tempo determinato, invece, bisogna fare un'ulteriore distinzione a seconda della modalità di pagamento, se periodica o una tantum. In caso di pagamento periodico delle royalties (modalità di pagamento periodica), i relativi costi sono imputati a Conto economico quando sostenuti. Le spese sostenute sono componenti negativi di reddito determinati nella misura risultante dall'applicazione del principio di competenza di cui all'art. 109 del Tuir.

Se, invece, il software acquistato su licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo una tantum pagato all'inizio a valere per tutto il periodo di licenza, i costi sono iscritti nella voce B.I.4 "Concessioni, licenze, marchi e diritti simili" della classe "Immobilizzazioni immateriali".

Tali costi devono, peraltro, essere ammortizzati a quote costanti nel periodo di durata della licenza d'uso. In quest'ultima fattispecie esaminata, la norma fiscale di riferimento dovrebbe essere l'art. 103, c. 2 del Tuir che prevede la deducibilità delle quote di ammortamento in misura corrispondente alla durata dell'utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

Particolare attenzione deve essere prestata, qualora il software venga prodotto per uso interno: in tal caso, infatti, il bene in parola potrà essere tutelato oppure non tutelato.

Nel primo caso (software tutelato) i costi sostenuti internamente dovranno essere iscritti nella voce B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno" della classe "Immobilizzazioni immateriali". La metodologia di calcolo degli ammortamenti di tali beni sarà la medesima del software acquistato a titolo di proprietà: il costo dovrà, quindi, essere ammortizzato nel periodo di prevista utilità futura, se determinabile, ovvero in tre esercizi. La norma di riferimento del Tuir è ancora l'art. 103, c. 1, che prevede la deducibilità dell'ammortamento in misura non superiore al 50% del costo.

Nella seconda fattispecie (software non tutelato), i costi possono essere imputati a Conto economico nel periodo di sostenimento.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In tal caso, ai fini fiscali, i costi in parola costituiscono componenti negativi di reddito determinati nella misura risultante dall'applicazione del principio di competenza di cui all'art. 109 del Tuir.

Se però, tali costi hanno prodotto programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno dell'impresa, devono essere capitalizzati ed iscritti nella voce B.I.2 "Costi di ricerca e sviluppo" o B.I.7 "Altre immobilizzazioni immateriali": l'ammortamento dovrebbe essere effettuato in un periodo correlato al previsto utilizzo del software in azienda, se ragionevolmente determinabile, altrimenti, in tre esercizi, a partire da quello di sostenimento dei costi.

23 maggio 2013

Sandro Cerato

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D