

# AMMINISTRAZIONE E FINANZA

---

*Alessandro Albicini*

## IL SOFTWARE E LA SUA ISCRIZIONE IN BILANCIO

*Il presente studio ha lo scopo di delineare i tratti civilistici del software, quale bene di rilevanza giuridica e valutarne i risvolti di natura fiscale*

### Classificazione giuridica del software

La peculiarità dei problemi inerenti all'utilizzazione dei computer, dipende in primo luogo dalle caratteristiche del bene oggetto dell'accordo.

Anche sotto il profilo giuridico, un computer consiste, essenzialmente, in un insieme di meccanismi complessi, che ricevono dei dati e delle informazioni al fine di essere elaborati secondo specifiche esigenze.

Tale sistema meccanico — bene mobile materiale per eccellenza — per essere utilizzato necessita di contenuti informativi (istruzioni) che servono a far funzionare il calcolatore e che sono rappresentati dai programmi denominati *software*.

Certamente tali istruzioni, per le ragioni che in seguito indicheremo, non si concretizzano in un bene materiale.

Per ammissione generale, l'unica norma di legge che attualmente disciplina il software risulta totalmente inappagante ai fini di una classificazione giuridica. Infatti l'art. 12 della normativa sui brevetti (R.D. 29 giugno 1939, n. 1127 e modificata dal D.P.R. 22 giugno 1979, n. 338) dispone che «non sono considerati come invenzioni i programmi di elaboratori».

Considerata la indeterminatezza della normativa che caratterizza la materia in argomento, le uniche rimarchevoli note di precisazione giuridica del concetto di software sono rinvenibili in pronunce giurisprudenziali.

Nella successione cronologica della casistica, la problematica in questione è stata esaminata dapprima con riguardo a quella particolare specie di programmi contenuti in forma solida nei microprocessori dei videogiochi, e soltanto in seguito e più recentemente analizzata in termini di prospettiva generale.

La peculiarità del software risiede nel fatto che esso ha per oggetto non tanto un bene materiale, quanto piuttosto l'idea o soluzione tecnica che consente di «istruire» il computer in modo che svolga determinate operazioni.

Il valore del software consiste essenzialmente in questa idea, non nell'oggetto materiale (la componente meccanica) che la contiene e che assume, rispetto ad essa, funzione meramente strumentale.

È necessario allora, innanzitutto verificare se il software sia ricompreso all'

interno della disciplina del diritto d'autore o, contrariamente se sia possibile assimilarlo ad un bene brevettabile.

Risulta pressoché pacifico, in sede giurisprudenziale (Trib. Torino 15 luglio 1983, Atari c. Sidam; Pret. Pisa 11 aprile 1984, Unicomp contro Italcomputers; Pret. Monza 26 luglio 1985) assimilare il software ad un'opera dell'ingegno, ex art. 2575, attesa l'immaterialità della sua componente costitutiva.

A tale riguardo la Corte di cassazione (Cass., sez. III pen., sentenza 24 novembre 1986, Pres. Corella, Est. Montore, P.M. Afonte; ric. S.I.A.E. c. Pompa) si è così pronunciata: «In quanto dotato del requisito dell'originalità creativa, il software è opera dell'ingegno, suscettibile di protezione ai sensi della legge sul diritto d'autore».

L'art. 2575 cod. civ. stabilisce che formano oggetto del diritto di 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, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione.

Le norme successive stabiliscono che il diritto di cui sopra si acquista, a titolo originario, con la semplice creazione dell'opera, e che il contenuto consiste nella facoltà di pubblicare l'opera, di utilizzarla economicamente in ogni forma e modo, di rivendicarne la paternità e di opporsi a qualsiasi deformazione o modificazione (Trib. Torino, sez. I civ. 15 luglio 1983, Atari e S.r.l. Fratelli Bertolino c. S.r.l. Sidam).

Pertanto il software può essere considerato in tutto e per tutto un'opera dell'ingegno, atteso che (Pret. Monza, 26 luglio 1985) il programma deriva, infatti:

- a) da un'analisi dettagliata di un problema concreto che si intende risolvere con l'elaboratore;
- b) dall'ideazione di un'idea risolutiva;
- c) dalla formalizzazione di tale idea mediante la creazione di uno schema logico («algoritmo») che evidenzia tutti i passaggi necessari per la soluzione del problema.

Sulla scorta delle premesse giurisprudenziali di cui sopra, si deve pertanto escludere che il programma di un elaboratore elettronico possa configurarsi come invenzione industriale, in conformità alla normativa sui brevetti (art. 12 del R.D. 26 giugno 1939, n. 1127).

Ne consegue la suscettibilità del software d'essere oggetto di negozi traslativi, oltreché di diritti reali veri e propri, alla stessa stregua di qualsivoglia bene commerciale. E parimenti esso è suscettibile d'essere oggetto, salvo i casi di palese inapplicabilità, di tutti i contratti tipici ed atipici atti a regolare le vicende giuridiche di un bene immateriale.

### Tutela giuridica del software

Considerata l'inequivocabilità della comprensione del software tra le opere dell'ingegno, resta dunque da determinare quali difese appresti il nostro ordinamento a tutela della sua inviolabilità e del conseguente esclusivo diritto di sfruttamento economico in capo al suo autore.

Anche in questo caso ci sono di conforto le pronunce giurisprudenziali surriportate, in quanto le norme di riferimento in materia di diritto d'autore non forniscono alcun chiarimento sul problema in parola, se non sulla base di un'interpretazione analogica, ex art. 12, 2° comma delle preleggi.

Avvalendoci di un'analisi meramente letterale della normativa sul diritto d'autore, si potrebbe pervenire alla semplicistica conclusione che i programmi per elaboratori elettronici, pur potendo astrattamente configurarsi come opera dell'ingegno, sono difficilmente riassumibili sotto le opere protette di cui agli artt. 1 e 2 della legge 22 aprile 1941, n. 633.

L'art. 1 della citata legge dichiara, infatti, protette le opere «che appartengono alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, qualunque ne sia il modo e la forma di espressione».

La protezione dell'opera dell'ingegno, peraltro, si estende al di là di tale elencazione di opere, avente carattere puramente esemplificativo e non rigido (Pret. Napoli, 7 giugno 1985, Est. Demarco).

I programmi elettronici rientrano nel novero delle opere tutelate in forza di un'interpretazione analogica con le «opere letterarie» sussistendo un parallelismo tra il linguaggio dottrinale e quello utilizzato per formalizzare l'algoritmo (linguaggio di programmazione, cfr. Pret. Napoli cit.).

Esistono inoltre spunti dottrinali orientati ad ammettere la tutela del software secondo il diritto d'autore, riconducendo i programmi elettronici ai «progetti d'ingegneria e di altri lavori analoghi» che costituiscono soluzioni originali di problemi tecnici (art. 99 legge 22 aprile 1941, n. 633).

Giova inoltre riportare la massima della sentenza del Tribunale di Torino (sopra cit., d'altronde paradigmatica in questa materia), che considera il videogioco consistente in un programma elettronico memorizzato in un piccolo elaboratore come un'opera dell'ingegno di carattere creativo, assimilabile all'opera cinematografica, tutelata dalle norme del codice civile in materia di opera dell'ingegno (artt. 2575 e seguenti cod. civ.) e dalla legge sul diritto d'autore (legge 22 aprile 1941, n. 633, artt. 1 e 2).

Lo stesso Tribunale afferma che «oggetto della tutela secondo il diritto d'autore è l'opera dell'intelletto o della mente che sia fornita dal requisito oggettivo della novità, originalità e non banalità (così va interpretata l'espressione letterale di carattere creativo)».

Concludendo, in giurisprudenza esiste pertanto una pressoché unanime convergenza nel valutare il software come opera dell'ingegno, tutelabile secondo il diritto di autore (*contra*: Trib. Monza, 12 dicembre 1984, William Electronics c. Universal Games).

### Strumenti di tutela del software secondo la disciplina del diritto d'autore

L'autore del software ha il diritto esclusivo di divulgare l'opera e di utilizzarla economicamente, e può inibire a chiunque l'abusiva riproduzione del programma (Trib. Torino cit. art. 12 della normativa sul diritto d'autore; disposizioni sul diritto d'autore previste nel codice: artt. 2575 e 2583 cod. civ.).

A tutela dei diritti di utilizzazione economica, gli artt. 156 e 167 della legge sopracitata prevedono:

— l'azione di accertamento dell'esistenza del diritto d'autore;

- l'azione a tutela dei diritti di rappresentazione ed esecuzione dell'opera dell'ingegno;
- l'azione di reintegrazione dell'autore nell'esercizio del diritto esclusivo violato;
- l'azione di risarcimento dei danni;
- le azioni cautelari.

La rimozione o distruzione dello stato di fatto antiggiuridico, regolate dagli artt. 159 e 160 della legge citata, può avere per oggetto soltanto gli esemplari o copie illecitamente riprodotte o diffuse, nonché gli apparecchi che per loro natura non possono essere adoperati per diversa riproduzione o diffusione.

### Applicabilità della normativa sulla concorrenza

Veniamo ora ad un'ulteriore cautela assicurata dalla legge e suscettibile di estensione ai programmi informatici.

Si ritiene applicabile al software, per generale orientamento della giurisprudenza (Trib. Torino cit.; Pret. Napoli cit.), la disciplina relativa alla violazione delle norme sulla concorrenza.

Com'è noto, la tutela accordata dagli artt. 2598, 2599 e 2600 cod. civ. (inibitoria ad eliminazione degli effetti lesivi cagionati dagli atti di concorrenza sleale) è perfettamente compatibile con la tutela parallelamente accordata dalla legge speciale sul diritto d'autore.

Infatti la tutela prevista dalla legge n. 633 del 1941 prescinde dalla presenza di un danno ed ha la funzione di contestare ad altri la legittimità dell'uso, dell'appropriazione, della divulgazione o dello sfruttamento dell'opera originale, mentre l'art. 2598 cod. civ. tutela l'impresa nei confronti di chi, ponendo in essere atti di analoga natura, cagioni un danno attuale o potenziale.

### Tutela penale del software

Occorre innanzitutto verificare se la riproduzione abusiva del software sia censurabile penalmente, ai sensi dell'art. 171 della legge sul diritto d'autore.

Tale norma punisce con la multa «chiunque senza averne diritto, a qualsiasi scopo e in qualsiasi forma:

a) riproduce, trascrive, recita in pubblico, vende o mette in vendita o pone altrimenti in commercio un'opera altrui o ne rivela il contenuto prima che sia reso pubblico, o introduce e mette in circolazione nello Stato esemplari prodotti all'estero contrariamente alla legge italiana;

b) rappresenta, esegue o recita in pubblico o diffonde con o senza variazioni o aggiunte, un'opera altrui adatta a pubblico spettacolo o una composizione musicale.

La rappresentazione o esecuzione comprende la proiezione pubblica dell'opera cinematografica l'esecuzione in pubblico delle composizioni musicali inserite nelle opere cinematografiche e la radio-diffusione mediante altoparlante azionato in pubblico;

c) compie i fatti indicati nelle precedenti lettere mediante una delle forme di elaborazione previste da questa legge;

d) riproduce un numero di esemplari o esegue o rappresenta un numero di esecuzioni o di rappresentazioni maggiore di quello che aveva il diritto rispettivamente di riprodurre o di rappresentare;

e) riproduce con qualsiasi processo di duplicazione dischi o altri apparecchi analoghi o li smercia;

f) in violazione dell'art. 79 ritrasmette su filo o per radio o registra in dischi fonografici o altri apparecchi analoghi le trasmissioni o ritrasmissioni radiofoniche o smercia o dischi fonografici o altri apparecchi indebitamente registrati.

La pena è della reclusione fino ad un anno o della multa non inferiore a L. 200.000, se i reati di cui sopra sono commessi sopra un'opera altrui non destinata alla pubblicazione, ovvero con usurpazione della paternità dell'opera; ovvero con deformazione, mutilazione o altra modificazione dell'opera medesima, qualora ne risulti offesa all'onore o alla reputazione dell'autore».

La disposizione penale non contempla il programma elettronico (software), che d'altronde è stato fatto rientrare tra le opere protette secondo il diritto d'autore in conformità ad un principio interpretativo di natura analogica.

Nel campo del diritto penale, quando un fatto concreto, oggetto di una imputazione o incriminazione, non trova una sua regolamentazione specifica in una determinata norma vigente, l'interpretazione analogica, o per «analogia», non è mai consentita quando si risolve a danno dell'imputato (divieto della cosiddetta analogia *in malam partem*).

In diritto penale è vietata l'analogia *in malam partem*, sulla base del combinato disposto dell'art. 1 cod. civ. («Nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente preveduto come reato della legge») e dell'art. 14 delle disposizioni sulla legge in generale («Le leggi penali non si applicano oltre i casi in esse considerati»).

L'interpretazione analogica nel diritto penale è consentita solo ed esclusivamente al di fuori delle norme incriminatrici quando si risolve a favore dell'imputato (cosiddette analogie *in bonam partem*).

A tale impostazione costruita su basi di analisi normativa e di orientamento dottrinale, ha aderito fino ad ora la stessa giurisprudenza (Pret. Milano, 1982, in «Foro it.», 1983, II, 391; Trib. Torino, Ufficio istruzione, 12 dicembre 1983).

Tuttavia si deve segnalare l'opposto orientamento della Corte di cassazione (Cass., sez. III pen., 6 febbraio 1987), secondo il quale la riproduzione non autorizzata di programmi per computer è sanzionata penalmente ai sensi dell'art. 171, lett. c), legge cit., attesa la assimilazione del software alle opere dell'ingegno, come delineate dal codice civile (v. art. 2575 cod. civ.).

### Contratti di fornitura-utilizzazione del software

Le tipologie negoziali più usate nella pratica commerciale sono la compravendita e la concessione in uso del software.

La compravendita comporta naturalmente il trasferimento della proprietà piena del programma contrariamente a quanto avviene nella fattispecie della concessione

in uso, in cui la proprietà permane in capo al concedente-licenziante, che assai spesso risulta essere l'autore del programma.

Le imprese costruttrici di elaboratori elettronici normalmente dispongono di un certo numero di programmi, che concedono in uso, per un periodo di tempo, tacitamente rinnovabile, dietro pagamento di un canone periodico.

Il diritto di uso concesso all'utente non è esclusivo e non è trasferibile da quest'ultimo ed è assai spesso regolamentato secondo le clausole contrattuali predisposte secondo la tipologia della licenza di *know-how*.

Assai spesso in queste fattispecie contrattuali atipiche il licenziatario è vincolato dalle clausole contrattuali a mantenere il segreto circa il contenuto del programma, a non estrarne copie né a riprodurlo in alcun modo, neppure per uso personale, senza il preventivo assenso del licenziante-concedente; a non cederlo né a darlo comunque in uso a terzi, neppure a titolo gratuito.

Innumerevoli sono stati gli sforzi in campo dottrinale per individuare il tipo di contratto cui riferire la licenza d'uso di software.

Comunque la concessione in uso del software mantiene la proprietà del contenuto ideale del programma in capo all'ideatore (il cosiddetto diritto morale d'autore), trasferendo al licenziatario il diritto all'utilizzazione economica (cosiddetto diritto patrimoniale dell'opera dell'ingegno).

In questo modo si evitano figure negoziali oltremodo onerose e meno sicure ai fini del ritrasferimento del programma in capo al suo autore.

Infatti astrattamente varie sono le strade giuridicamente percorribili quali: costituzione di usufrutto temporaneo con successivo consolidamento; vendita con patto di riscatto; cessione sottoposta ad opzione di riacquisto; costituzione di diritto parziario. Le ragioni della preferenza verso la licenza d'uso risiedono in larga parte nel voler evitare soluzioni di tipo eccentrico, non portatrici di benefici particolari, garantendo il mantenimento in capo all'autore del software di una più piena facoltà di autotutela, anche durante il periodo di concessione.

### Regime civilistico-fiscale del software e riflessi fiscali

Ogni considerazione di carattere civilistico-fiscale non può minimamente prescindere dalla configurazione giuridica inerente al bene «software».

Atteso che il software sebbene opera dell'ingegno si materializza e si estrinseca su supporti materiali, esso deve essere iscritto tra le attività di bilancio, ai sensi dell'art. 2422 cod. civ.

L'attivazione di un costo comporterà l'ammortamento del valore del bene, in ossequio al dettaglio normativo di cui all'art. 2425 cod. civ., che stabilisce che i beni immateriali «non possono essere iscritti per un valore superiore al prezzo di acquisto o di costo e questo prezzo deve essere in ogni esercizio ridotto in proporzione della loro durata e della perdita o della diminuzione della loro utilizzazione».

Risulta chiaro che quando il bene è definitivamente privo della utilità economico-tecnologica connessa al valore residuo a seguito dell'ammortamento, il cespite dovrà essere svalutato o azzerato.

### Regime dell'ammortamento relativo ai costi per prodotti di software

Esaurite le necessarie quanto opportune premesse giuridico-civilistiche in materia di software, forniamo le linee risolutive in ordine alla disciplina dell'ammortamento.

Qualora l'utilizzo dei programmi informatici non sia caratterizzato da una durata prestabilita, si ingenera il dubbio interpretativo che si tratti di costi ad utilizzazione pluriennale, classificabili come costi per studi e ricerca e, conseguenzialmente ammortizzabili ai sensi dell'art. 71 del D.P.R. n. 597/1973, o comunque costi detraibili nell'esercizio in cui sono sostenuti.

In linea di principio deve ritenersi che il regime di cui al primo comma dell'articolo sopramenzionato si renda applicabile a tutti quei costi (siano essi sostenuti all'interno dell'impresa ovvero riguardino prestazioni rese da terzi) che sono sostenuti in funzione propedeutica alla acquisizione di particolari beni in cui si concreta l'esito della ricerca.

È ovvio che tale funzione deve sussistere al momento di chiusura dell'esercizio con riferimento al quale la classificazione si rende necessaria.

Tale carattere non sembra si realizzi quando il costo sostenuto per lo studio e la ricerca è direttamente ed esclusivamente riferibile a beni (materiali o immateriali), già realizzati dall'impresa o in corso di realizzo alla data di chiusura dell'esercizio per essersi il ciclo di ricerca ultimato, nel qual caso i costi per lo studio e la ricerca si inglobano nel costo complessivo dei beni cui attengono.

Nel caso specifico del software i costi di studio e ricerca si confondono con quelli di produzione, cosicché sarebbe improprio, a livello di applicazione normativa, invocare la lettera dell'art. 71 del D.P.R. n. 597/1973 per sostenere la deducibilità dei costi nell'esercizio.

La disciplina da applicarsi alla fattispecie oggetto della nostra trattazione è contenuta nell'art. 69 del D.P.R. n. 597/1973, secondo la quale per i diritti di utilizzo delle opere dell'ingegno, devono essere effettuate quote costanti di ammortamento del costo, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione e al lordo di eventuali contributi di terzi, rapportato alla durata di utilizzazione prevista dalla legge o dal contratto.

Sempre in base alla stessa normativa, quando «la durata di utilizzazione non è determinabile, le quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore ad un quinto del costo».

Tuttavia la vigente legislazione fiscale non sembra assorbire tutte le ipotesi di sfruttamento economico del software, considerato che l'art. 69 del D.P.R. n. 597/1973 non contiene un esplicito riferimento ai «diritti di concessione» di cui al n. 2 dell'art. 2425 cod. civ.

Il contratto di licenza-concessione comporta intrasferibilità e non esclusività dell'uso del programma da parte dell'utente.

Al contrario il diritto di utilizzazione del software implica l'avvenuto trasferimento della proprietà, sulla base di un contratto di compravendita (il cosiddetto contratto di «sviluppo software», secondo lo schema predisposto dall'Associazione nazionale aziende servizi informatica).

Comunque il nuovo testo unico IRPEF (art. 68, 2° comma) colmerà questa lacuna, prevedendo nell'ambito applicativo della disciplina dell'ammortamento dei beni immateriali anche i diritti di concessione.

Al fine di offrire una panoramica esauriente degli argomenti affrontati, giova rilevare che secondo un orientamento dell'Assonime, qualora il valore del supporto fisico in cui si estrinseca l'immaterialità del software è preponderante, anche in riferimento dell'importanza economica del suo logoramento, rispetto a quella del programma ivi inserito, si dovrà applicare, trattandosi di bene materiale ammortizzabile, la disciplina di cui all'art. 68 del D.P.R. n. 597/1973.

### **Tecnica contabile per l'ammortamento dei beni immateriali**

Come risulta dalle disposizioni del codice civile, l'ammortamento dei beni immateriali deve essere effettuato riducendo il valore del bene nell'attivo della quota attribuibile all'esercizio.

Tali modalità di ammortamento si differenziano rispetto ai beni materiali, per i quali è prescritta la costituzione nel passivo del bilancio del fondo di ammortamento rimpinguato dagli accantonamenti annuali costituenti l'onere di ogni esercizio, quale posta rettificativa del valore del bene che è iscritto nell'attivo.

Per i beni immateriali avviene il cosiddetto «ammortamento entro conto», comportando che il valore del bene immateriale iscritto nell'attivo del bilancio rappresenta il residuo costo da ammortizzare al termine del periodo d'imposta.