

HW E SW PER LA SICUREZZA: ASPETTI FISCALI E DI BILANCIO

(a cura di **Avv. Antonino ATTANASIO**)

INDICE DELLA PRESENTAZIONE :

1. La sicurezza informatica: profili generali
2. HW: aspetti fiscali
3. SW: aspetti fiscali

Capitolo 1

Gli aspetti di sicurezza coinvolgono tutti i settori dell'informatica:

- **sicurezza logica**, volta a proteggere risorse informatiche e dati, tramite la definizione e l'implementazione di misure di carattere tecnico preventivo, supportate da adeguate procedure di configurazione e gestione;
- **sicurezza fisica**, intesa come insieme di caratteristiche e procedure per la salvaguardia delle infrastrutture utilizzate (edifici, locali, strumentazioni, ecc.);
- **sicurezza organizzativa** volta a proteggere risorse informatiche e dati attraverso la definizione di modelli di governance, l'adeguamento dei processi organizzativi agli standard di sicurezza, e l'avvio di piani di formazione per lo sviluppo delle competenze

Capitolo 1

Quanto al contenuto della sicurezza informatica, occorre adottare concretamente misure atte a:

1. **garantire la disponibilità** delle risorse, compresi i dati allorché conoscibili, e dei servizi del sistema informatico;
2. **impedire attacchi** rivolti a violare la riservatezza dei dati e delle informazioni, consentendone la fruizione soltanto a persone o sistemi informatici autorizzati;
3. **assicurare l'integrità** dei dati e delle informazioni e più in generale delle risorse, non consentendo modifiche non autorizzate.

Capitolo 1

Information security

insieme delle misure, di natura tecnologica, organizzativa e legale, volte a impedire o comunque ridurre al minimo i danni causati da eventi intenzionali (crimini, frodi) o non intenzionali (errori umani, fenomeni naturali) che violano la confidenzialità, l'integrità e la disponibilità del patrimonio informativo aziendale, indipendentemente dal modo in cui tali informazioni siano comunicate, e dal supporto fisico sul quale siano custodite.

Capitolo 1

Ict security

Ict security per essere completa deve tenere conto non solo della protezione, intesa come confidenzialità, integrità e disponibilità, del dato elementare e delle informazioni proprietarie dell'organizzazione, **ma anche della protezione delle infrastrutture e delle applicazioni Ict da attacchi o manomissioni che ne possano compromettere il regolare funzionamento.**

Capitolo 1

Ict security Governance

i responsabili dell'Ict security devono quindi garantire la giusta componente di security in ogni progetto in cui si faccia uso di soluzioni Ict e quindi, considerata la sempre maggiore pervasività dell'Ict, praticamente in tutte le attività aziendali.

Capitolo 1

Ict security Governance

obiettivo dell'Ict security governance è quello di dotare l'impresa di:

- **una strategia di Ict security ben definita, e collegata agli obiettivi di business, nonché a quelli dell'Ict;**
- **una struttura organizzativa congruente con gli obiettivi, la tipologia di attività e il carico di lavoro previsto;**
- **meccanismi di pianificazione e controllo;**
- metodologie di risk analysis/management appropriate;
- adeguate policy che comprendano tutti gli aspetti legati alla strategia, al controllo e alla regolamentazione inerente l'Ict security;
- standard di riferimento che assicurino procedure adeguate e rispetto delle policy;
- processi di monitoraggio e controllo adeguati, che assicurino feed-back tempestivi sullo stato di implementazione dei programmi, sulla loro efficacia, nonché sulla compliance alle policy e alle normative di riferimento;
- meccanismi organizzativi che consentano un aggiornamento e un miglioramento continuo delle policy e delle procedure e, quindi, una costante riduzione del livello di rischio complessivo.

ICT Risk Analysis: diverse tipologie di analisi e di metodologie

Relazione tra ICT Risk Analysis e Enterprise Risk Analysis (gestione del rischio a livello integrato di impresa)

Interazione tra ICT RA e ERM nel 50% dei casi è occasionale e non sistematica

Alcuni dati:

Nel 61% dei casi vi è una sola persona che si occupa, per lo meno all'interno dell'ICT, di ICT Security

Nel 72% dei casi input per individuazione iniziative in materia di Security ICT derivano da adeguamento a leggi e a standard

Il 66% delle Direzioni ICT si avvicina alla Risk Analysis in maniera non sistematica alle metodologie di Risk Analysis

Nel 57% dei casi I budget ICT Security è nell'ordine dell'1% - 5% del budget ICT complessivo



Per quanto riguarda i fattori di successo di progetti legati all'ICT Security essi sono la sensibilizzazione degli utenti (34%) il coinvolgimento di tutte le unità interessate nella fase di individuazione dei bisogni e di progettazione della soluzione (25%) ed il commitment del Top Management (31%)

(dati desunti dalla ricerca svolta dall'Osservatorio Information Security Management Politecnico Milano)

Capitolo 2

Hardware: aspetti fiscali

L'hardware consiste in macchine e componenti materiali

Art. 102 tuir: i beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene

Capitolo 2

Hardware: aspetti fiscali

Il problema della gestione delle rimanenze dei componenti elettronici

Art. 2426 cc

le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi;

Capitolo 2

Hardware: aspetti fiscali

Il problema della gestione delle rimanenze dei componenti elettronici

Art. 2426 c.c.

9) le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il numero 1), ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione;

10) il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli: "primo entrato, primo uscito o: "ultimo entrato, primo uscito ; se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa;

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

La valutazione economica

Gli asset intangibili rappresentano il patrimonio di conoscenza di un'organizzazione. In un'accezione ampia del concetto di conoscenza, questo patrimonio contiene non solo il know how delle persone ma anche quello proprio dell'impresa, strettamente legato al suo sistema organizzativo, così come tutta una serie di informazioni derivate dalle relazioni interne, che delineano quella che definiamo "cultura aziendale" e dalle relazioni esterne, che tratteggiano i contorni della reputazione dell'azienda nel mercato.

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

In via generale, negli asset intangibili di un'organizzazione possiamo ricondurvi:

Capitale Umano (human capital), che può essere descritto dalla conoscenza che le persone trattengono alla fine della giornata lavorativa e comprende le conoscenze, le abilità e le esperienze delle persone e può essere strettamente individuale ma anche molto generico;

Proprietà Intellettuale, che comprende i brevetti, i marchi registrati e i diritti di copyright in possesso dell'azienda.

Capitale Organizzativo o Strutturale (structural capital), ovvero l'insieme di conoscenze che rimangono all'impresa alla fine della giornata lavorativa e comprende i documenti prodotti, le procedure utilizzate, i modelli organizzativi, le strategie, la cultura aziendale e i contenuti dei database. Alcuni di questi beni possono divenire di proprietà legale dell'azienda;

Capitale Relazionale Esterno (relational capital), rappresentato dal valore delle risorse collegate alle relazioni esterne dell'azienda: i rapporti con la clientela, con i fornitori, con i business partner, con i centri di Ricerca & Sviluppo, ecc.

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

L'intangibile si caratterizza per i seguenti tratti distintivi:

- è all'origine dei costi ad utilità differita nel tempo;
- deve essere trasferibile, cioè cedibile a terzi, sia pure a determinate condizioni e, talvolta, congiuntamente ad altri beni materiali o immateriali;
- deve essere misurabile nel valore.

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

Le tradizionali regole contabili che prevedono l'ammortamento sistematico, su un predefinito periodo di tempo, degli intangibili, rappresentano la rinuncia aprioristica a qualsiasi tentativo di misurare il fenomeno.

Tali norme, anche alla luce degli sviluppi consolidatisi in tema di misura degli intangibili, finiscono per non dare la giusta e opportuna rilevanza a due principi economici evidenti:

- l'intangibile, inizialmente iscritto al costo, va ridotto solo se economicamente deperisce, vale a dire se perde una parte del suo valore;
- una quota convenzionale di ammortamento costante può non essere sufficiente ad esprimere la vera perdita di valore, conservando misure che potrebbero risultare inesistenti..

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

Il presupposto della contabilità tradizionale è che il valore viene creato al momento di una transazione o di uno scambio, per cui si possono confrontare delle entrate con delle uscite, ottenendo i corrispondenti valori di profitto o di perdita.

Nel caso dei beni immateriali, il valore viene originato senza che ci sia alcuna transazione o scambio.

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

L'iscrizione in bilancio finora è avvenuta mediante iscrizione nell'attivo patrimoniale, tenendo conto dei costi effettivamente sostenuti, i quali peraltro non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in corso. Le immobilizzazioni immateriali sono quindi caratterizzate da un'utilità pluriennale oltre che, ovviamente, dall'immaterialità.

In base a questo metodo, se un bene immateriale è stato realizzato internamente all'azienda, verranno capitalizzati i costi di realizzazione interna pertinenti, prevalentemente con il metodo dei costi sostenuti. Se invece tale bene è stato acquistato, è possibile capitalizzare il costo di acquisto e gli oneri accessori. Nel caso invece in cui l'azienda abbia acquisito il bene immateriale a titolo gratuito, viene suggerito di adottare il minor valore tra quello del costo sul mercato del bene in questione e quello d'uso da parte dell'azienda.

Il metodo di valutazione basato sui costi ha il limite di non consentire di quantificare l'obsolescenza economica del bene immateriale, con conseguente difficoltà per determinare le quote di ammortamento. La difficoltà di determinare con ragionevole approssimazione parametri valutativi fondamentali come l'obsolescenza, comporta un'oggettiva difficoltà di un'iscrizione in bilancio che sia veramente attendibile.

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

Gli elementi costitutivi da considerare per poter identificare un bene immateriale possono essere:

1. durata pluriennale;
2. mancanza di fisicità;
3. valore economico reale per l'impresa;
4. autonoma identificabilità.

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

Affinché un bene possa essere considerato come immobilizzazione è necessario che abbia la caratteristica della pluriennalità. Ciò significa che la sua utilità deve prodursi per più esercizi. Infatti la legge stabilisce che “gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni” (primo comma dell'art. 2424 bis c.c.).

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

Le immobilizzazioni immateriali sono prive di consistenza fisica, sono incorporee e non tangibili concretamente. Le immobilizzazioni immateriali sono costituite da elementi diversi, siano essi costi differiti, beni immateriali o avviamento: la caratteristica comune è la mancanza di tangibilità: per questo vengono definite “immateriali”.

Possono consistere in creazioni della mente, diritti, produzioni intellettuali, oneri pluriennali, avviamento.

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

In genere perché si possa parlare di immobilizzazioni immateriali vi deve essere un investimento, cioè un flusso di risorse finanziarie con una destinazione chiara e definita, idonea a creare in futuro flussi di reddito aggiuntivi.

E' peraltro necessario valutare tali beni, in quanto elementi del patrimonio. La misurazione è da intendersi nella possibilità di effettuare una stima con ragionevole certezza.

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

I criteri di valutazione delle immobilizzazioni immateriali sono descritti nell'art. 2426 c.c. e ispirati ai principi generali di redazione del bilancio di cui all'art. 2423 bis c.c. in base ai quali alle poste di bilancio vanno attribuiti valori idonei a rappresentare fedelmente la situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'impresa.

L'art. 2423 bis c.c. dispone inoltre che, nella redazione del bilancio, la valutazione delle voci deve essere fatta con prudenza, nella prospettiva di continuazione dell'attività, si devono indicare solo gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio, e si deve tener conto dei rischi e delle perdite dell'esercizio, di competenza, anche se conosciuti dopo la chiusura.

Il criterio previsto dall'attuale normativa per la valutazione delle immobilizzazioni, siano esse materiali, immateriali o finanziarie, è il costo d'acquisto o di produzione. Il costo è però solo il criterio di prima contabilizzazione delle immobilizzazioni ed è soggetto a modifiche successive a seconda della natura delle relative immobilizzazioni, in base alle regole esposte nello stesso art. 2426 del c.c..

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

L'art. 2426 al numero 1 prevede il criterio del costo di acquisto o di produzione, inclusivo di oneri accessori per la valutazione delle immobilizzazioni immateriali.

Il criterio "del costo" a cui fa riferimento il codice civile è esplicitato principio contabile n. 24 dei CNDCEr: il valore originario è conta identificabile nel costo di acquisto (per le immobilizzazioni immateriali acquistate esternamente), ed il costo di produzione (nel caso di immobilizzazioni immateriali sviluppate internamente).

Il costo di acquisto include anche gli oneri accessori.

Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili alla immobilizzazione immateriale e può includere anche una quota di costi indiretti.

Il valore delle immobilizzazioni non può eccedere il valore recuperabile, definito come il maggiore tra il valore realizzabile tramite la sua alienazione e il suo valore d'uso.

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

Per le immobilizzazioni immateriali sviluppate internamente il criterio del costo da adottare si riferisce al costo di produzione.

Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili alla formazione della immobilizzazione. Possono inoltre essere inclusi altri costi, per la relativa quota, sostenuti nel periodo di realizzazione sino al momento in cui il bene può essere utilizzato. Il costo di produzione si determina sommando ai prezzi di acquisizione delle materie prime i costi imputabili alla realizzazione dell'immobilizzazione immateriale.

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

Il costo di realizzazione comprende tutti i costi che si devono sostenere per lo sviluppo dell'immobilizzazione. Tra questi ci sono sia costi diretti, cioè costi identificabili separatamente ed esclusivamente con l'immobilizzazione immateriale relativa (ad esempio gli stipendi del personale che si occupa di uno specifico progetto di ricerca), che costi indiretti, cioè quelli che ancorchè non siano specificatamente attribuiti alla immobilizzazione, siano associabili ai costi direttamente imputati secondo un rapporto causa - effetto.

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

Per software si intende quell'insieme di programmi necessari allo svolgimento di elaborazioni elettroniche con specifiche istruzioni impartite all'hardware, cioè alle macchine elettroniche. Questi programmi possono essere di due tipi: programmi di base, che riguardano i modi di funzionamento degli elaboratori, e programmi applicativi che consentono al computer di conseguire specifici risultati operativi.

La giurisprudenza da tempo considera il software nell'ambito delle opere dell'ingegno protette dal diritto d'autore.

Il quadro normativo di riferimento è caratterizzato dal DLgs 29 dicembre 1992 n. 518.

Ai fini della classificazione in bilancio è necessario conoscere se il software è stato acquisito esternamente o prodotto internamente dall'impresa, oppure se vi è una licenza d'uso.

L'acquisto esterno trasferisce la proprietà del bene immateriale e dei suoi diritti esclusivi, mentre l'acquisto della sola licenza d'uso, rappresenta il diritto alla utilizzazione del bene.

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

Software prodotto internamente

I motivi per cui si produce internamente il software possono essere vari tra cui quelli per esigenze interne (contabilità, aspetti produttivi), per cessione successiva a terzi di tutti i diritti inerenti o della sola licenza d'uso, o infine per eseguire un ordine da un determinato cliente. Queste considerazioni valgono sia che si tratti di software di base che di software applicativo.

Rappresentazione in bilancio.

Se l'impresa produce il software per utilizzo interno o per successiva vendita o licenza d'uso, ed esso ha le caratteristiche generali previste per una immobilizzazione immateriale i suoi costi possono essere classificati nelle "Immobilizzazioni immateriali" nella voce B.I.7. "Altre".

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

In caso di cessione di tutti i diritti inerenti al software, la rappresentazione in bilancio deve riflettere una normale vendita di beni. Di conseguenza devono essere rilevate le eventuali plusvalenze/minusvalenze date dalla differenza tra il valore di libro e il prezzo di vendita.

Nel caso di cessione della licenza d'uso, il software permane nelle immobilizzazioni immateriali, e l'ammortamento dei costi di sviluppo deve tenere conto delle modalità di cessione (importo fisso o canone periodico) e della prevedibile durata dello sfruttamento economico.

Se infine l'impresa produce il software per venderlo a terzi, su specifica commessa, non si tratta di una immobilizzazione immateriale, ma di una prestazione di un servizio e come tale va incluso nelle rimanenze, se è ancora in corso di produzione

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

Software acquisito da terzi

In caso di acquisizione da terzi il costo d'acquisto maggiorato degli oneri accessori va iscritto in bilancio nella voce B.I.7. come "Altre immobilizzazioni immateriali", se sono stati acquisiti tutti i diritti inerenti al software, mentre se è stata acquistata la sola licenza d'uso questa deve essere classificata nella voce B.I.4. dello stato patrimoniale "Concessioni, licenze e diritti simili".

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

I costi per la produzione o l'acquisto del software sono capitalizzabili quando il software applicativo è acquisito a titolo di proprietà, oppure è acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato. Se il software applicativo è acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato i relativi canoni periodici sono da imputare al conto economico per competenza. Generalmente la capitalizzazione dei costi deve iniziare solo dopo che la società è ragionevolmente certa del completamento e dell'idoneità all'uso atteso del nuovo software. Dunque se l'impresa acquista o produce un nuovo software per adattare il proprio sistema alla moneta unica, il costo può essere capitalizzato nella voce B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno", della classe "Immobilizzazioni immateriali".

Se, viceversa, i costi in oggetto si riferiscono a aggiornamenti, migliorie, manutenzioni dei sistemi, tali costi devono essere spesi nel conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti.

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

Dunque solo se si acquista un software nuovo o se le modifiche al sistema costituiscono una miglioria del sistema informatico, che ne allunga la residua durata o che ne migliora le prestazioni, è possibile capitalizzare i costi del software: in tutti gli altri casi è preferibile spesarli nel conto economico.

Capitolo 3

SOFTWARE: aspetti fiscali

Il documento interpretativo dei principi contabili internazionali relativo ai costi connessi alle modifiche dei sistemi informatici per l'adattamento o per il mantenimento del software esistente (SIC 6: Costs of modifying Existing Software) fornisce ulteriori linee guida per la contabilizzazione di tali costi. In particolare l'interpretazione afferma che i costi che si sostengono per modificare o per mantenere le "performance" del software esistente sono assimilabili ai costi di manutenzione e devono pertanto essere imputati al conto economico come un spesa ordinaria. Il SIC 6 dispone che non è possibile effettuare accantonamenti a fronte delle spese che si sosterranno in futuro per continuare l'attività ed utilizzare il software esistente, in quanto il costo si considera sostenuto quando la prestazione è stata eseguita: di conseguenza non è possibile effettuare accantonamenti neanche se è già stato dato l'incarico ad un terzo per le future modifiche al software.

Tipologia di Software		Voce di bilancio
Software applicativo acquistato a titolo di proprietà		B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno"
Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso	a tempo indeterminato	B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno"
	a tempo determinato	Conto economico
	con corrispettivo "una tantum" a valere per più esercizi	B.I.4 "Concessioni, licenze, marchi e diritti simili"
Software applicativo prodotto per uso interno	"tutelato"	B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno"
	"non tutelato"	B.I.7 "Altre immobilizzazioni immateriali"
	utilizzabile in un solo esercizio	Conto economico

... grazie per l'attenzione ...

antonino.attanasio@studioact.it

antonino.attanasio@tin.it

Id. skype: studio_attanasio

Id MSN: studio_attanasio@hotmail.com