



## Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 28/05/2007 n. 119

### Oggetto:

Istanza d'interpello - Attivita'di commercio elettronico svolta da soggetto non residente per mezzo di server localizzato in Italia - Requisiti per la sussistenza della stabile organizzazione

### Testo:

Con istanza di interpello, presentata il 26 gennaio 2007, concernente l'esatta applicazione dell'articolo 162, commi 4 e 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.), la GAMMA S.A. ha posto il seguente

#### QUESITO

L'istante e' una societa' di diritto francese che propone in Italia, a decorrere dal 17 settembre 2006, un servizio di videogiochi per personal computer on-line attraverso le formule dell'abbonamento ad un catalogo di titoli o di acquisto al momento in cui il gioco viene scaricato sul personal computer.

La societa' fornisce il suo servizio in Italia direttamente al consumatore finale, operando con il proprio marchio e ricevendo il pagamento direttamente dal cliente, ovvero attraverso un Internet Service Provider italiano.

Il servizio fornito da quest'ultimo, permette di accedere, tramite un collegamento a banda larga, ad Internet e, in particolare, a dei videogiochi non prodotti dalla GAMMA S.A. e da essa non aggiornati.

Per fruire del servizio, il cliente deve installare il "player ....." che e' di proprieta' esclusiva della ALFA ed e' rilasciato gratuitamente all'utente con una licenza e con diritti limitati e non esclusivi di utilizzo su un computer domestico o portatile.

Il cliente, che accede al servizio tramite un account e che attraverso il "player ....." (consegnato su licenza) effettua il download dei videogiochi e li gestisce sul disco fisso, non e' autorizzato a copiare, modificare, estrarre il codice fonte, compilare, creare prodotti derivati dal software, ne' ad eliminare, parzialmente o completamente, l'identificazione del nome di o dei proprietari del medesimo.

Inoltre, il download del gioco e' concesso gratuitamente solo per consentire al singolo utente l'utilizzo del gioco stesso.

Per il servizio che presta attraverso l'Internet Service Provider italiano, la GAMMA S.A. ha installato due server in cui sono elencati i giochi che possono essere scaricati. La gestione del server, intendendosi con cio' la configurazione dello stesso e l'installazione delle applicazioni destinate ai clienti, e' operata completamente dalla Francia ed e' da quest'ultimo Paese che vengono inseriti i giochi da scaricare.

#### SOLUZIONE INTERPRETATIVA DEL CONTRIBUENTE

A parere dell'istante, i corrispettivi pagati alla Societa' per l'attivita' svolta in Italia costituiscono reddito di impresa e sono quindi tassabili solo in Francia in quanto la Societa' non ha alcuna stabile organizzazione in Italia, Inoltre, secondo quanto chiarito nel commentario OCSE, i corrispettivi per l'acquisto dei diritti di autore limitati ad abilitare l'utilizzatore al funzionamento del programma, devono essere considerati quale utile delle imprese e non royalties e quindi sui medesimi non si applica alcuna ritenuta alla fonte.

#### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'attivita' della GAMMA S.A. consiste nel mettere a disposizione

della clientela italiana, tramite un collegamento a banda larga, l'accesso a videogiochi non prodotti ne' aggiornati dalla societa' stessa.

La Societa' istante, per ridurre i costi di connessione e facilitare il proprio collegamento con i clienti, ha installato due server, che utilizza in esclusiva, presso un Internet Service Provider italiano.

La gestione dei server, cioe' la configurazione dei medesimi, l'installazione delle applicazioni e l'invio dei giochi ai clienti, avviene in Francia.

La societa' fornisce il suo servizio, in Italia, direttamente al consumatore finale, operando con il proprio marchio e riceve il pagamento direttamente, in via telematica, sul proprio sito web (come risulta evidenziato dalle istruzioni riportate nel sito stesso) o, nel caso di connessione tramite Internet Service provider italiano, attraverso quest'ultimo.

In tale secondo caso, GAMMA S.A. emette fattura, nei confronti dell'Internet Service Provider italiano, per un ammontare pari alla somma pagata dagli utenti al netto del corrispettivo dovuto ad esso per il servizio prestato.

L'Internet Service Provider, ai sensi del contratto stipulato con la societa' interpellante, eroga i seguenti servizi:

a) "Games on Demand"; gli utenti pagano per avere accesso a dei videogiochi per un periodo di tempo limitato;

b) "Buy and Download"; gli utenti pagano per avere il diritto di scaricare dei videogiochi e per giocarci per un periodo di tempo illimitato.

Tutto cio' premesso, la scrivente formula le seguenti osservazioni.

Il sito web di un'impresa e' costituito da una combinazione di informazioni elettroniche, immagazzinate su un server, e di un software, che e' un bene immateriale, installato su un disco fisso del server medesimo.

L'imprenditore titolare di un sito web dispone di una porzione, non identificabile, del disco fisso della macchina elettronica che e' adoperata come server.

Il server, essendo dotato di una consistenza fisica, puo' configurare, in presenza di determinate circostanze, una sede fissa d'affari.

Ai fini della configurabilita', come individuata dal Commentario OCSE, di una stabile organizzazione, l'impresa non residente deve esercitare la propria attivita' per mezzo di un server che sia nella sua piena disponibilita', la quale sussiste qualunque sia il titolo giuridico che la determina (proprietà, locazione ecc.). Inoltre, affinche' il server costituisca base fissa, deve considerarsi decisivo il fatto che l'apparecchiatura permanga in un luogo specifico per un tempo sufficiente ad essere considerata tale.

I commi 4 e 5 dell'articolo 162 del T.U.I.R. recependo, sostanzialmente, l'orientamento dell'OCSE confermano che "non costituisce di per se' stabile organizzazione la disponibilita' a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano - semplicemente - la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi" (cfr. art. 162, comma 5). Ai fini della configurazione della stabile organizzazione e' necessaria, infatti, la piena ed esclusiva disponibilita' dell'apparecchiatura da parte del soggetto non residente per un periodo tale da configurare il presupposto della fissita' e lo svolgimento attraverso di essa di attivita' ritenute principali nell'ambito dell'attivita' complessiva dell'impresa, restando esclusa la sussistenza della stabile organizzazione quando "l'attivita' della sede fissa nel suo insieme (...) abbia carattere preparatorio o ausiliare" (cfr. art. 162, comma 4).

Si ritiene, al riguardo, non preparatoria o ausiliare, ma espressione diretta dell'attivita' principale esercitata, l'utilizzo di una apparecchiatura rilevante come bene strumentale che consenta di commercializzare i beni-merce dell'azienda.

Nell'eventualita', in particolare, che dette apparecchiature siano di proprieta' e di utilizzo esclusivi del soggetto non residente, che siano stati installati per un tempo indefinito in Italia e che attraverso i medesimi detto soggetto svolga la propria attivita' commerciale, e' da ritenere che i servizi garantiti ai clienti italiani debbano essere considerati prestati da una stabile organizzazione in Italia e, come tali, assoggettati ad imposta nel territorio dello Stato.

Detta conclusione resta vieppiu' avvalorata dalla circostanza che, attraverso il server, il soggetto non residente svolga una attivita' di commercio elettronico diretto, caratterizzato dalla fornitura di beni o servizi scaricabili (download) direttamente dall'elaboratore (es. fotografie, brani musicali, software) e che tutte le fasi del contratto, compresa quella dell'acquisizione del prodotto e del pagamento, si realizzino per via telematica.

Tanto premesso si osserva che la ricognizione degli elementi che caratterizzano l'attivita' esercitata e, quindi, la sussistenza di una stabile organizzazione attiene alla definizione dei presupposti di fatto della norma, non rientrante - come tale - nelle competenze esercitabili dall'Agenzia in sede di interpello che, come e' noto, e' finalizzato ad acquisire il parere dell'amministrazione finanziaria in ordine alla portata e all'ambito applicativo delle norme tributarie. Si ritiene, tuttavia, che alla luce delle indicazioni fornite con il presente parere, che mette bene in evidenza gli elementi e i presupposti teorici delle stabili organizzazioni che si avvalgono di apparecchiature informatiche, codesta societa' possa agevolmente risalire al corretto trattamento fiscale della fattispecie concreta prospettata.

Per quanto riguarda, infine, l'acquisto relativo ai diritti di autore limitati ad abilitare l'utilizzatore al funzionamento del programma, i corrispettivi pagati devono essere considerati reddito di impresa.

Con risoluzione n. 169 del 30 luglio 1997 l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che, conformemente a quanto affermato nel Commentario OCSE, se l'acquisto del software e' finalizzato al puro utilizzo personale e commerciale, prescindendo da qualsiasi forma di riproduzione e di commercializzazione del software stesso, allora il corrispettivo pagato sara' configurabile come reddito di impresa o di lavoro autonomo - a seconda della natura del percipiente - e non come royalty.

Considerato, quindi, che i clienti della GAMMA S.A. non acquistano alcun diritto alla riproduzione o commercializzazione del software, il corrispettivo ottenuto dalla societa' interpellante dovra' essere considerato, come precisato nella risoluzione da ultimo citata, quale reddito d'impresa.