

**Risposta n. 416/2023**

***OGGETTO: Videogiochi on-line: servizi di "potenziamento avatar" e "coaching – trattamento ai fini IVA***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

ALFA (di seguito, "Istante" o "Società") rappresenta di essere una società di nuova costituzione che, per il tramite di una propria piattaforma/sito internet, ha intenzione di offrire un'ampia gamma di servizi ai giocatori (c.d. "*player*" ovvero in seguito giocatori/clienti) di videogiochi *online* della categoria MMORPG ("*Massive Multiplayer Online Role Playing Game*"). Secondo quanto riferito dall'Istante, si tratta di videogiochi *on-line* che prevedono l'interazione in tempo reale tra i diversi giocatori/clienti di tutto il mondo, interpretando e controllando personaggi virtuali che si evolvono insieme al mondo in cui si muovono.

La Società riferisce:

- di essere estranea e indipendente rispetto al soggetto che ha sviluppato uno specifico videogioco. I videogiochi infatti sono sviluppati da terze parti che li commercializzano ai giocatori/clienti;

- che è sua intenzione offrire dei servizi aggiuntivi ai giocatori/clienti, senza avvalersi di personale dipendente per l'esecuzione diretta dei servizi. È prevista l'assunzione di solo personale amministrativo, contabile e di *marketing*;

- di utilizzare per l'erogazione dei propri servizi una tecnologia di cui è proprietaria, progettata da zero (di seguito anche "sito internet") sulle esigenze dell'attività senza ricorrere a *software* precompilati o servizi *web* esterni;

- che i *server*, sui quali saranno gestiti i servizi e la piattaforma, saranno localizzati in territori extra comunitari;

- che i giocatori/clienti sono soggetti privati italiani, comunitari o extra-UE;

- che i prestatori di servizio sono quasi esclusivamente dei soggetti privati esteri, cc.dd. "giocatori professionisti" ovvero "giocatori PRO" che accettano di rendere i servizi di seguito descritti. In sede di documentazione integrativa il soggetto istante ha precisato che i medesimi non svolgono attività professionale con carattere di abitualità e che saranno legati all'Istante da un contratto di lavoro autonomo occasionale ai sensi dell'articolo 2222 del codice civile;

- che i servizi sono resi dalla stessa ai clienti in nome e per conto proprio. L'Istante ha altresì chiarito che oltre alla messa in contatto delle parti, sono a suo carico la gestione della piattaforma e dell'interfaccia web, la scelta dei prezzi, l'assistenza ai clienti in tutta la fase di vendita, l'attività promozionale e di marketing, nonché, la gestione dei pagamenti.

L'Istante riferisce di voler erogare e gestire per il tramite della propria piattaforma due tipologie di servizi, cioè "**potenziamento avatar**" e "**coaching**".

Il **primo** riguarda la richiesta da parte dei giocatori/clienti di trovare terze parti disposte a giocare in loro vece per l'avanzamento del livello del proprio avatar all'interno del videogioco.

Una volta che il giocatore/cliente richiede il servizio acquistandolo sulla piattaforma della Società, quest'ultima in automatico lo registra su un pannello condiviso (c.d. *admin panel*) così da essere visto dai prestatori di servizio che a loro volta potranno prenotarsi per evaderlo, senza alcuna interazione da parte loro con il giocatore/cliente. L'Istante precisa che l'attività di ricerca del prestatore del servizio sarà quasi del tutto automatizzata e che si preoccuperà della buona riuscita del servizio mettendo a disposizione degli utenti un servizio clienti pronto a risolvere eventuali problemi. Per la Società, dunque, questo servizio si sostanzia nella messa in contatto del giocatore/cliente con il prestatore di servizio, in via quasi del tutto automatica e tramite mezzi elettronici.

Il **secondo servizio** che intende offrire è quello di *coaching*, inteso come ore di insegnamento che i giocatori/clienti possono acquistare dai prestatori di servizio, definiti dall'istante "giocatori professionisti" ovvero "giocatori PRO". A differenza del servizio di potenziamento *avatar*, in questo caso c'è un'interazione tra il giocatore professionista e il giocatore/cliente per finalità ludiche e di insegnamento.

Dal punto di vista operativo, il giocatore/cliente seleziona il videogioco per il quale è interessato a ricevere il servizio di "*coaching*", inserisce le informazioni di base (come, per esempio, quantità di ore giocabili, preferenza di data e orario) e la Società in automatico invia la richiesta di *coaching* sul "*admin panel*", a cui - come già detto

- accedono tutti i prestatori di servizio disponibili i quali, a loro volta, si prenotano in autonomia per rendere la lezione. Anche in questo caso, l'Istante si preoccupa della buona riuscita del servizio mettendo a disposizione degli utenti un servizio clienti pronto a risolvere eventuali problemi.

Tutto ciò descritto, l'Istante, attualmente inattivo nelle more dell'inizio attività, chiede quale sia il trattamento IVA dei due servizi sopra descritti quando il committente è un privato, sia nazionale che estero (UE e Extra-UE).

Nello specifico, chiede di conoscere:

1. l'inquadramento ai fini IVA dei servizi denominati "potenziamento *avatar*" (1.a) e "*coaching*" (1.b);
2. le modalità di geolocalizzazione del committente- consumatore finale;
3. se c'è la possibilità di optare per l'esonero dall'obbligo di certificazione ai fini fiscali.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Alla luce di quanto esposto, l'Istante ritiene che i servizi offerti ricadano in molteplici fattispecie e casistiche delineate dall'articolo 7 del Regolamento UE n. 282 del 2011 (in seguito anche "Regolamento") che reca le disposizioni per l'applicazione della Direttiva 2006/112/CE.

Più in particolare l'Istante considera i servizi offerti rientranti nella "*fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti*", nei "*servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica quali un sito o una pagina web*", oppure nei "*servizi automaticamente*

*generati da un computer attraverso internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario".*

Pertanto, il servizio relativo al "**potenziamento avatar**" reso esclusivamente a soggetti privati persone fisiche, è da considerarsi, a parere dell'Istante, come un servizio prestato tramite mezzi elettronici la cui territorialità IVA è regolata dall'articolo 7-*octies* del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito "Decreto IVA").

Di conseguenza:

- nei confronti dei soggetti privati nazionali i corrispettivi saranno assoggettati a IVA nazionale con aliquota del 22 per cento;

- nei confronti dei soggetti privati comunitari i corrispettivi andranno assoggettati ad IVA secondo le regole disposte dal Paese committente, mediante il sistema OSS, ove opzionato;

- nei confronti dei soggetti privati extra-UE i corrispettivi saranno fuori campo di applicazione dell'imposta.

In riferimento alla seconda tipologia di servizio offerto (**coaching**), rilevando la difficoltà nel definire i limiti e i perimetri dell'intervento umano "minimo" nella fornitura del servizio mediante mezzi elettronici, l'Istante ritiene che tale attività, ovvero l'insegnamento con finalità ludico-ricreative, ha alla base del servizio fornito l'interazione tra il giocatore/cliente e il prestatore del servizio, rendendo così rilevante l'intervento umano.

Tale orientamento sarebbe anche confermato, per l'Istante, dallo stesso Regolamento che all'articolo 7, comma 3, esclude dall'ambito di applicazione dei servizi

resi mediante mezzi elettronici «*i servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso Internet o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto*».

Ciò posto, trattandosi di servizi di insegnamento, ricreativi e interattivi, l'Istante ritiene che non si possano applicare le disposizioni di cui all'articolo 7-*octies* del Decreto IVA; piuttosto, tenendo conto della qualificazione dei servizi di "*coaching*" come di insegnamento mediante mezzi elettronici, l'Istante ritiene che sia applicabile il criterio di territorialità di cui all'articolo 7-*quinquies*, comma 1, lettera a) del decreto del Decreto IVA, in virtù del fatto che trattasi di servizi con finalità educative e ricreative che prevedono un'interazione simultanea tra il giocatore professionista (inteso anche come soggetto che intrattiene ed insegna) e il giocatore/cliente.

Trattandosi di servizi prestati a committenti privati tali attività si considerano svolte nel territorio dello Stato quando le medesime sono ivi materialmente svolte. Inoltre, in base ai chiarimenti resi con la Risposta all'interpello n. 409 del 4 agosto 2022, l'Istante evidenzia che il luogo ove si considerano materialmente svolti i servizi prestati ai sensi del citato articolo 7-*quinquies* del Decreto IVA coincide con il luogo dove il consumatore finale è stabilito e fruisce del servizio.

In conclusione:

- nei confronti dei consumatori finali nazionali i corrispettivi saranno assoggettati a IVA nazionale con aliquota del 22 per cento;

- nei confronti dei consumatori finali comunitari i corrispettivi andranno assoggettati ad IVA secondo le regole disposte dal Paese del committente (su tali servizi

l'Istante ritiene, al fine di semplificare gli adempimenti di poter usufruire del sistema OSS per il versamento dell'imposta dovuta);

- nei confronti dei consumatori finali extra-UE i corrispettivi saranno fuori campo di applicazione dell'imposta.

In merito al **quesito** sulla geolocalizzazione del cliente consumatore finale, l'Istante ritiene che il Regolamento non approfondisca adeguatamente le modalità per l'individuazione della geolocalizzazione del committente non soggetto passivo al fine di individuare il corretto inquadramento per l'applicazione dell'IVA.

Pertanto, l'Istante propone di inquadrare il domicilio e la residenza del committente, senza che si creino situazioni evasive, attraverso il sito *web* che capterà l'indirizzo IP, con l'ausilio di *software* terzi, del visitatore e in tal modo riuscirà a categorizzare la sua geolocalizzazione al momento dell'acquisto.

Infine, per quanto riguarda la corretta fatturazione delle prestazioni di servizi rese (**terzo quesito**), l'Istante ritiene che tutti i servizi descritti rientrino tra quelli esclusi dagli obblighi di certificazione e che quindi non vi sia l'obbligo di emettere fattura, ai sensi dell'articolo 22 del Decreto IVA, scontrino e ricevuta fiscale, come disposto dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 27 ottobre del 2015.

Tale situazione secondo l'Istante dovrebbe applicarsi sia nel caso dei servizi offerti mediante mezzi elettronici relativi al "potenziamento *avatar*" sia nel caso dei servizi rientranti tra le attività ricreative d'insegnamento, in quanto ritiene che tutte le sopracitate attività siano in qualsivoglia caso assimilate al commercio al minuto.

Inoltre, indipendentemente se ricadenti nel novero del commercio elettronico, tali servizi sono in ogni caso resi mediante mezzi elettronici a committenti che agiscono

al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione e pertanto esonerati dall'obbligo di fatturazione ai sensi dell'articolo 22, comma 6-ter, del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633.

Al riguardo, evidenzia che nella totalità dei casi l'identificazione della controparte risulterebbe difficile, se non impossibile da verificare, trattandosi di soggetti che normalmente si identificano con degli pseudonimi o nomi di fantasia. I suddetti motivi renderebbero proibitivi sia l'eventuale emissione delle fatture, per di più elettroniche, per ciascuna operazione, sia le connesse attività amministrative.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In primo luogo si precisa che la presente istanza rientra nell'ambito degli interpelli interpretativi puri, nonostante l'Istante affermi che si tratta di un interpello qualificatorio. Pertanto la risposta di questa Agenzia individua esclusivamente il corretto trattamento ai fini IVA dei quesiti posti dall'Istante, riguardanti i rapporti tra il medesimo e i giocatori/clienti, basandosi sui fatti come rappresentati e in questa sede assunti acriticamente, senza alcun pregiudizio per una eventuale attività di controllo.

Inoltre si evidenzia che l'Istante, in sede di documentazione integrativa, ha precisato che nei confronti dei clienti intende agire in nome e per conto proprio e che i giocatori PRO non svolgono "attività in forma professionale" e che i medesimi saranno legati alla piattaforma da un contratto di lavoro autonomo occasionale ai sensi dell'articolo 2222 del codice civile.

Pertanto, ove dovessero emergere discordanze tra quanto affermato dall'Istante, anche in sede di documentazione integrativa, e la concreta realtà dei fatti, non si

produrranno gli effetti tipici dell'interpello di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a) dello Statuto del Contribuente.

Inoltre la presente risposta non riguarda i rapporti tra l'Istante e i giocatori PRO rispetto al quale non vengono posti quesiti. A tale proposito, tuttavia, si ricorda che ai sensi dell'articolo 9 della Direttiva IVA "*Si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo e dai risultati di detta attività.*

*Si considera attività economica, ogni attività di produzione, di commercializzazione, di prestazione di servizi (omissis)".*

Il fatto che i giocatori professionisti rendano in modo occasionale delle prestazioni, come quelle descritte nel presente interpello, non esclude che gli stessi possano agire in qualità di soggetti passivi IVA (in tal senso linee guida del Comitato IVA, 105° riunione, documento B).

Con riferimento al quesito 1.a, concernente l'attività di "*potenziamento avatar*", si formulano le seguenti osservazioni.

L'Istante precisa che su richiesta del cliente la piattaforma seleziona in modo quasi del tutto automatizzato il "giocatore PRO" disposto a sviluppare il gioco al posto del cliente. Detto servizio, svolto in autonomia dal "giocatore PRO", consente al giocatore/cliente di raggiungere un *upgrade* del proprio *avatar* o comunque di raggiungere un migliore livello e/o risultato all'interno del gioco. L'Istante precisa inoltre che non vi è forma alcuna di interazione tra giocatore/cliente e giocatore PRO.

Ai sensi dell'articolo 7 del Regolamento di esecuzione UE 282/2011, un servizio reso mediante mezzi elettronici si caratterizza per una natura essenzialmente

automatizzata e per un intervento umano minimo. In particolare, la nozione di "intervento umano minimo" va valutata con riferimento al coinvolgimento del prestatore, non avendo invece alcuna rilevanza un possibile coinvolgimento del cliente (in tal senso linee guida del Comitato IVA, 102° riunione, documento D, punto 2).

Nella fattispecie, come rilevato in premessa, l'Istante agisce nei confronti del giocatore/cliente in conto e nome proprio e non come mero intermediario. Dalla documentazione fornita, si evince peraltro che il giocatore professionista rende la propria prestazione direttamente all'Istante dal quale riceve un compenso. Sulla base di tali elementi si ritiene quindi che il servizio reso dall'Istante non si limiti ad una mera messa in contatto tra due parti, bensì "includa" anche la prestazione del giocatore PRO che l'Istante vende al cliente come se fosse propria.

In altri termini, l'Istante rende a valle un servizio più ampio che include una componente essenzialmente automatizzata (cioè la ricerca del giocatore PRO) e un'altra componente che consiste nel consentire al cliente l'avanzamento del livello del proprio avatar all'interno del videogioco e nel cui ambito l'aspetto dell'intervento umano appare fondamentale (linee guida risultanti dalla 108° riunione del Comitato IVA, documento C, punti 4 e 10).

In conclusione si tratta quindi di un servizio complesso che ricade nella regola generale di cui all'articolo 7-ter, lettera b) del Decreto IVA, territorialmente rilevante in Italia con applicazione dell'aliquota del 22 per cento.

A diverse conclusioni si perviene con riferimento al quesito 1.b, relativo al servizio di "*coaching*", inteso come ore di insegnamento che i giocatori/clienti possono acquistare in modo da disporre dell'attività di formazione di un c.d. giocatore

professionista ovvero giocatore PRO. Trattandosi di un servizio reso in modo interattivo e, quindi, con un coinvolgimento più che minimo del prestatore, è escluso che lo stesso possa qualificarsi come servizio "elettronico" (articolo 7, par. 3, lett. j) del Regolamento di esecuzione).

Si può pertanto concludere, come suggerito dall'Istante, che il servizio di "coaching", ricada fra le attività di insegnamento (interattive e non automatizzate) disciplinate all'articolo 7-*quinquies*, comma 1, lettera a) del Decreto IVA.

Per quanto riguarda invece il quesito sub 2, relativo alle modalità di geolocalizzazione del cliente, si osserva che lo strumento dell'interpello ordinario non può essere utilizzato per valutare aspetti probatori o, comunque, questioni di tipo fattuale. Si forniscono, pertanto, alcune indicazioni di carattere strettamente interpretativo.

Relativamente ai servizi consistenti in sessioni interattive filmate o trasmesse in tempo reale tramite internet, rientranti nella disciplina dell'articolo 54 della Direttiva IVA, il Comitato IVA ha adottato a larga maggioranza un orientamento in base al quale si considerano applicabili a tali servizi le disposizioni di cui agli articoli 23, 24, 24*bis*, 24*ter*, 24*quinquies*, 24*septies* e 25 del Regolamento di esecuzione.

In particolare, ai sensi dell'articolo 23, per determinare il luogo in cui il destinatario del servizio è stabilito, ha il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale, il prestatore prende in considerazione le informazioni fattuali ottenute dal destinatario, di cui verifica l'esattezza applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.

Inoltre, in base al combinato disposto degli articoli 24*ter*, lett. d) e 24*septies*, il prestatore stabilisce la sede del cliente sulla base di due elementi di prova non

contraddittori fra quelli ivi previsti, tra cui, l'indirizzo IP utilizzato dal cliente o qualsiasi metodo di geolocalizzazione. Si ritiene, quindi, che il solo indirizzo IP del destinatario non sia un elemento di prova sufficiente per determinare il luogo della prestazione.

Infine, per quanto riguarda il terzo quesito posto dall'Istante, inerente la corretta certificazione dei servizi resi, si richiamano i chiarimenti forniti con la risposta ad interpello n. 324, pubblicata il 9 settembre 2020 sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate, lì dove è stato chiarito che *«secondo quanto già segnalato in precedenti occasioni (si veda, ad esempio, il principio di diritto n. 3 del 2020), [...] i servizi diversi da quelli elettronici non possono beneficiare dell'esonero dagli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi - rispettivamente previsti dall'articolo 22, comma 1, numero 6-ter), del decreto IVA e dall'articolo 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 27 ottobre 2015 - e ricadono nelle regole generali, dovendo quindi essere documentati tramite fattura (ex articoli 21 e 21-bis del decreto IVA) nei rapporti tra soggetti passivi d'imposta, o comunque a richiesta del committente, ovvero, fatte salve le limitate ipotesi in cui si possono ancora emettere scontrini e ricevute fiscali (cfr. la circolare n. 3/E del 21 febbraio 2020), tramite memorizzazione elettronica ed invio telematico dei corrispettivi giornalieri in base all'articolo 2 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127»* (per ulteriori approfondimenti, cfr. anche la risposta ad interpello n. 582, pubblicata il 7 dicembre 2022 sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate).

Nel caso di specie - in ragione della rappresentata esclusione dall'alveo dei "servizi elettronici" tanto dei servizi di "potenziamento *avatar*" quanto di quelli di "*coaching*" - è conseguentemente preclusa la possibilità di beneficiare dell'esonero dagli obblighi di

certificazione delle operazioni in parola rese nei confronti di committenti non soggetti passivi ai fini IVA.

Nell'ipotesi, quindi, di servizi territorialmente rilevanti in Italia, l'Istante avrà l'obbligo di memorizzare elettronicamente ed inviare telematicamente i corrispettivi, ex articolo 2 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, ovvero - su richiesta del committente non soggetto passivo - di emettere fattura ex articoli 21 e 21- *bis* del decreto IVA. In tale evenienza andrà acquisito il codice fiscale del *player* committente, se italiano, trattandosi di un dato obbligatorio da indicare in fattura.

Nel caso di *player* non italiano (comunitario o extracomunitario) l'emissione della fattura potrà avvenire seguendo le istruzioni fornite con la FAQ n. 63, pubblicata il 19 luglio 2019 aggiornata il 12 febbraio 2021, consultabile nel sito *internet* della scrivente.

Nell'ipotesi, da ultimo, di servizi non territorialmente rilevanti in Italia, se erogati in favore di:

- committenti comunitari, andranno assoggettati ad IVA secondo le regole disposte dal paese del committente, mediante il sistema OSS, ove opzionato, e in tale evenienza, non saranno soggette all'obbligo di certificazione, salvo scelta del prestatore o richiesta del committente stesso€

- committenti extraUE saranno, infine, fuori campo di applicazione dell'imposta, fermo restando l'obbligo di certificazione dei corrispettivi.

**Firma su delega della Direttrice centrale**

**IL CAPO SETTORE  
(firmato digitalmente)**