

Risposta n. 116/2023

OGGETTO: Regime di imposizione fiscale applicabile alla parte dei corrispettivi pagati per la concessione in uso del software da parte di fornitori e soggetti terzi UE ed extra UE.

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

QUESITO

ALFA Ltd (in breve, "ALFA" o "istante") è una società sita in Unione Europea che opera come *bookmaker* autorizzato, organizzando, gestendo ed offrendo i servizi di scommessa su eventi sportivi ed altro.

L'istante ha una stabile organizzazione (di seguito, "ALFA SO") in Italia, svolgente attività di raccolta scommesse con vincita in denaro su rete fisica (c.d. rete *gaming* a terra) attraverso i c.d. Punti di Raccolta. Per tale attività, è titolare della:

· Concessione italiana per la raccolta su rete fisica n. _____, ai sensi dell'articolo 1, comma 643, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e della Concessione italiana per la raccolta su rete fisica n. _____, ai sensi dell'articolo 10, comma 9-*octies*,

del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44;

· della Concessione italiana per la raccolta a distanza dei giochi pubblici (GAD) n. _____, rilasciata dall'agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM) ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 luglio 2009, n. 88.

ALFA SO ricorre a servizi informatici resi da soggetti non residenti altamente specializzati, funzionali all'esercizio dell'attività di raccolta di scommesse sportive e di gioco *online*, dai seguenti soggetti non residenti (di seguito anche i "Fornitori").

In particolare, i fornitori cui si rivolge sono:

- i. Fornitore 1, Malta, titolare della piattaforma *software 1*;
- ii. Fornitore 2, Regno Unito, titolare della piattaforma *software 2*;
- iii. Fornitore 3, Lussemburgo, titolare della piattaforma *software 3*. Nel dettaglio, ALFA SO acquisisce la licenza per l'utilizzo del *software* oggetto della prestazione esclusivamente per la finalità di renderlo disponibile ai suoi operatori attraverso la sua piattaforma per attività di gioco nel mercato italiano e garantire all'istante tale licenza;
- iv. Fornitore 4, Belize, titolare della piattaforma *software 4*;
- v. Fornitore 5, Malta, titolare della piattaforma *software 5*;
- vi. Fornitore 6, Liechtenstein, titolare della piattaforma *software 6*;
- vii. Fornitore 7, Malta, titolare dei videogiochi 7;
- viii. Fornitore 8, Malta, titolare della piattaforma *software 8*, ossia un *provider* di soluzioni di gioco digitali con cui l'istante opera in Italia sotto licenza n. _____. In base agli accordi, ALFA SO utilizza il *software* per il gioco del fornitore 8 attraverso i siti di gioco nel territorio italiano;

ix. Fornitore 9, Bahamas, titolare della piattaforma *software* 9;
x. Fornitore 10, Malta, titolare della piattaforma *software* 10;
xi. Fornitore 11 Serbia, titolare della piattaforma *software* 11;
xii. Fornitore 12, Malta, titolare della piattaforma *software* 12;
xiii. Fornitore 13, Svizzera, società *leader* nella fornitura di informazioni e statistiche, nonché di soluzioni tecniche sofisticate nel mondo dello sport. Tale società fornisce ad ALFA i seguenti servizi che risultano fondamentali per l'espletamento delle attività di gioco e scommesse:

a) servizi di scommessa *prematch* e *content solutions*;

b) servizi di scommessa in tempo reale;

xiv. Fornitore 14, Sud Africa, titolare della piattaforma *software* 14;

xv. Fornitore 15, Cipro, titolare della piattaforma *software* 15.

I contratti stipulati da ALFA SO con i Fornitori sono qualificabili quali "contratti misti", in quanto includono sia la concessione del diritto d'uso di *software* sia la prestazione di servizi annessi.

Le previsioni negoziali, peraltro, consentono di distinguere la componente del corrispettivo riferita alla concessione del diritto d'uso del *software* di proprietà del Fornitore dalla componente di proprietà di soggetti terzi, nonché la componente riferita alle prestazioni di servizi annessi.

Il quesito interpretativo prospettato dall'istante attiene al corretto trattamento fiscale dei compensi relativi alle transazioni tra ALFA SO ed i suoi fornitori sopraelencati.

Nello specifico, l'istante chiede chiarimenti in merito al:

- 1) regime di imposizione fiscale applicabile alla parte dei corrispettivi corrisposti per la concessione in uso del *software* sviluppato dai Fornitori (Quesito 1);
- 2) regime di imposizione fiscale applicabile alla parte dei corrispettivi corrisposti per la concessione in uso del *software* sviluppato da soggetti terzi rispetto ai Fornitori (Quesito 2);
- 3) regime di imposizione fiscale applicabile alla parte dei corrispettivi riferibili alle prestazioni dei servizi di assistenza (Quesito 3).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante illustra la normativa italiana applicabile al caso di specie, richiamando preliminarmente i criteri di territorialità stabiliti dall'articolo 23, comma 2, lettera c), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) per i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico.

Rinvia, quindi, al trattamento impositivo previsto per detti compensi dall'articolo 25, comma 4, del DPR 29 settembre 1973, n.600, che stabilisce una ritenuta del trenta per cento a titolo di imposta nel caso di corresponsione a soggetti non residenti.

Dopo aver individuato il regime tributario interno, ALFA descrive la disciplina internazionale, ritenendo applicabile l'articolo 12 del Modello OCSE di Convenzione per evitare le doppie imposizioni, relativo alle *royalties*.

In particolare, il paragrafo 1 del citato articolo 12 attribuisce potestà impositiva esclusiva allo Stato di residenza dell'effettivo beneficiario.

Tale disposizione, tuttavia, trova una parziale deroga nel contenuto delle previsioni dei trattati internazionali conclusi dall'Italia, in cui si ammette una potestà impositiva concorrente dello Stato della fonte, a condizione che ricorra il requisito della *beneficial ownership*.

Da quanto precede, ALFA illustra la sua soluzione interpretativa di seguito sintetizzata.

Quesito 1: regime d'imposizione applicabile alla parte del corrispettivo riferita alla concessione del diritto d'uso del software sviluppato dai Fornitori.

L'istante rileva che i contratti conclusi da ALFA SO sono qualificabili come "misti", in quanto includono sia la concessione del diritto d'uso del *software* sia la prestazione dei servizi connessi, e che, sulla base delle disposizioni contrattuali, è possibile separare la parte del compenso riferita alla concessione del diritto d'uso del *software* di proprietà del Fornitore dalla componente di proprietà di soggetti terzi, nonché dalla parte del corrispettivo riferita alle prestazioni di servizi.

Al fine di individuare il corretto trattamento fiscale applicabile, l'istante osserva come recenti orientamenti giurisprudenziali abbiano riconosciuto ai videogiochi la "qualità di opere complesse e multimediali", caratteristiche proprie delle opere di ingegno.

Pertanto, per i videogiochi si renderebbe applicabile quanto previsto dall'articolo 12, paragrafo 1, delle diverse Convenzioni per evitare le doppie imposizioni siglate dall'Italia con gli Stati esteri di alcuni Fornitori con conseguente esenzione da ritenuta.

In merito alle piattaforme *software*, l'istante ritiene si debba indagare se queste presentino il carattere di "originalità e creatività", che contraddistingue le opere

dell'ingegno suscettibili di tutela secondo le norme che disciplinano il diritto d'autore. In caso affermativo, come per i *videogames*, i compensi sarebbero esenti da ritenuta alla fonte in virtù del paragrafo 1 dell'articolo 12 dei Trattati conclusi dall'Italia con gli Stati di alcuni Fornitori.

Qualora, invece, non ricorressero i connotati di originalità e creatività, si applicherebbe il paragrafo 2 dell'articolo 12 dei menzionati Trattati, cui consegue l'assoggettamento a ritenuta da parte italiana nella misura stabilita dalla pertinente previsione convenzionale.

Nel caso in cui l'Italia non abbia, invece, stipulato alcuna Convenzione per evitare le doppie imposizioni con le giurisdizioni di residenza dei Fornitori, ovvero nel caso in cui lo sviluppatore terzo non abbia reso disponibile la documentazione necessaria per l'applicazione della ritenuta Convenzionale (i.e. Frontespizio e Modello C - Canoni previsti dal Provvedimento del 10 luglio 2013), troverà applicazione la disciplina contenuta nell'articolo 25, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 la quale prevede l'applicazione della ritenuta alla fonte nella misura del 30 per cento delle *royalties* corrisposte a soggetti non residenti.

Sulla base di quanto precede, ALFA illustra il trattamento fiscale che ritiene applicabile in relazione ai seguenti Fornitori:

1. Fornitore 1. Il contratto ha per oggetto la concessione in licenza d'uso della piattaforma *software* 1, di proprietà della società, che consente la gestione dei *videogames* nonché lo svolgimento di ulteriori funzioni amministrative annesse. Poiché il fornitore 1 è considerato beneficiario effettivo delle *royalties*, alla parte del corrispettivo relativo alla componente *videogames* sviluppato e di proprietà di

quest'ultimo è applicabile il disposto dell'articolo 12, paragrafo 1, della Convenzione per evitare le doppie imposizioni siglata tra Italia e Malta, che esclude l'applicazione della ritenuta alla fonte. Diversamente alla parte del corrispettivo relativa alla componente piattaforma *software*, sviluppata dalla medesima società, è applicabile quanto previsto dall'articolo 12, paragrafo 2, della Convenzione contro le doppie imposizioni siglata tra Italia e Malta che prevede una ritenuta alla fonte non superiore al 10 per cento.

2. Fornitore 2. Il contratto ha per oggetto la concessione in licenza d'uso della piattaforma *software* 2, di proprietà della società, che consente la gestione dei videogames "_____", nonché lo svolgimento di ulteriori funzioni amministrative annesse. Poiché il fornitore 2 è considerato quale beneficiario effettivo delle *royalties*, alla parte del corrispettivo relativo alla componente *videogames*, nonché alla componente relativa alla piattaforma *software* sviluppate e di proprietà di quest'ultimo è applicabile il disposto dell'articolo 12, paragrafo 2, della Convenzione contro le doppie imposizioni siglata tra Italia e Regno Unito, che prevede una ritenuta alla fonte non superiore all'8 per cento.

3. Fornitore 4. Il contratto ha per oggetto la concessione in licenza d'uso della piattaforma *software* 4, di proprietà della società, che consente la gestione dei *videogames*, nonché lo svolgimento di ulteriori funzioni amministrative annesse. Nonostante il fornitore 4 risulti quale beneficiario effettivo delle *royalties*, in considerazione del fatto che l'Italia non ha stipulato una Convenzione contro le doppie imposizioni con il Belize, alla parte del corrispettivo relativo alla componente *videogames*, nonché alla componente riferita alla piattaforma *software*, sviluppate e di

proprietà di quest'ultimo è applicabile il disposto dell'articolo 25, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 che prevede una ritenuta alla fonte del 30 per cento.

4. Fornitore 5. Il contratto ha per oggetto la concessione in licenza d'uso della piattaforma *software* 5, di proprietà della società, che consente la gestione dei *videogames*, nonché lo svolgimento di ulteriori funzioni amministrative annesse. Poiché il fornitore 5 è considerato quale beneficiario effettivo delle *royalties*, alla parte del corrispettivo relativo alla componente relativa alla piattaforma *software* sviluppata e di proprietà di quest'ultimo è applicabile il disposto dell'articolo 12, comma 1, della Convenzione per evitare le doppie imposizioni siglata tra l'Italia e Malta che esclude la ritenuta alla fonte.

5. Fornitore 8. Il contratto ha per oggetto la concessione in licenza d'uso della piattaforma *software* 8, di proprietà della società, che consente la gestione dei *videogames* "_____", nonché lo svolgimento di ulteriori funzioni amministrative "Back Office" annesse. Poiché il fornitore 8 è considerato quale beneficiario effettivo delle *royalties*, alla quota parte del corrispettivo relativo alla componente *videogames* sviluppato e di proprietà di quest'ultimo è applicabile il disposto dell'articolo 12, paragrafo 1, della Convenzione contro le doppie imposizioni siglata tra Italia e Malta che esclude l'applicazione della ritenuta alla fonte, mentre alla quota parte del corrispettivo relativa alla componente piattaforma *software*, sviluppata dalla medesima società, è applicabile quanto previsto dall'articolo 12, paragrafo 2, della Convenzione contro le doppie imposizioni siglata tra Italia e Malta, che prevede una ritenuta alla fonte non superiore al 10 per cento.

6. Fornitore 3. Il contratto ha per oggetto la concessione in licenza d'uso della piattaforma *software*, di proprietà della società, che consente la gestione dei *videogames* " _____", nonché lo svolgimento di ulteriori funzioni amministrative annesse. Poiché il fornitore 3 è considerato quale beneficiario effettivo delle *royalties*, alla parte del corrispettivo relativo alla componente *videogames* nonché alla componente relativa alla piattaforma *software*, sviluppati e di proprietà di quest'ultimo, è applicabile il disposto dell'articolo 12, paragrafo 2, della Convenzione per evitare le doppie imposizioni siglata tra Italia e Lussemburgo, che prevede una ritenuta alla fonte non superiore al 10 per cento.

7. Fornitore 7. Il contratto ha per oggetto la concessione in licenza di videogiochi, di proprietà della società, nonché la fornitura di servizi annessi. Poiché il fornitore 7 è considerato quale beneficiario effettivo delle *royalties*, alla quota parte del corrispettivo relativo alla componente *videogames*, sviluppato e di proprietà di quest'ultimo, è applicabile il disposto dell'articolo 12, paragrafo 1, della Convenzione per evitare le doppie imposizioni siglata tra Italia e Malta che esclude l'applicazione della ritenuta alla fonte.

8. Fornitore 6. Il contratto ha per oggetto la concessione in licenza d'uso della piattaforma *software* 6, di proprietà della società, che consente la gestione dei *videogames* nonché lo svolgimento di ulteriori funzioni amministrative annesse. Poiché l'Italia non ha stipulato una Convenzione per evitare le doppie imposizioni con Liechtenstein, alla quota parte del corrispettivo relativo alla componente *videogames* sviluppato e di proprietà del fornitore 6 è applicabile il disposto dell'articolo 25, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 che prevede una ritenuta alla fonte del 30 per cento.

Non viene prospettata alcuna soluzione rispetto ai seguenti Fornitori: 4, Bahamas; 10, Malta; 11, Serbia; 12, Malta; 13, Svizzera; 14, Sud Africa; 15, Cipro.

Quesito 2: regime d'imposizione fiscale applicabile alla parte del corrispettivo riferita alla concessione del diritto d'uso del software sviluppato da soggetti terzi rispetto ai Fornitori.

In relazione alla fattispecie in esame, l'istante ritiene essenziale accertare l'effettivo beneficiario delle *royalties*, al fine di stabilire se il Fornitore agisca:

- in qualità di mero intermediario (c.d. "*conduit company*"), cui consegue l'applicazione della eventuale Convenzione tra l'Italia e lo Stato di residenza del singolo sviluppatore;
- in qualità di beneficiario effettivo, con conseguente applicazione del Trattato in vigore tra l'Italia e lo Stato di residenza del Fornitore stesso.

Resta inteso che, nei casi in cui l'Italia non abbia stipulato una Convenzione per evitare le doppie imposizioni con le giurisdizioni di residenza dei Fornitori, ovvero nel caso in cui lo sviluppatore terzo non abbia reso disponibile la documentazione necessaria per l'applicazione della ritenuta convenzionale (i.e. Frontespizio e Modello C - Canoni previsti dal Provvedimento del 10 luglio 2013), troverà applicazione la disciplina interna contenuta nell'articolo 25, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 la quale prevede l'applicazione della ritenuta alla fonte nella misura del 30 per cento delle *royalties* corrisposte a soggetti non residenti nel territorio dello Stato.

Quesito 3: regime d'imposizione fiscale applicabile alla parte del corrispettivo riferibile alle prestazioni dei servizi di assistenza.

ALFA ritiene che la componente del corrispettivo riferibile alle diverse prestazioni di servizi di installazione, manutenzione, aggiornamento, etc. non debba essere assoggettata a ritenute alla fonte.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I dubbi interpretativi prospettati dall'istante riguardano la qualificazione fiscale dei compensi corrisposti da ALFA SO a fronte della concessione in uso del *software* sviluppato dai Fornitori e di taluni servizi connessi.

Nell'ordinamento interno, le opere dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, nonché i diritti sui programmi informatici sono tutelati dalla legge sul diritto d'autore (cfr. legge 22 aprile 1941, n. 633). In particolare, l'articolo 2, n. 8, della citata legge include tra le opere protette "*i programmi per elaboratore, in qualsiasi forma espressi purché originali quale risultato di creazione intellettuale dell'autore*".

Ai sensi dell'articolo 23, comma 2, lettera c) del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR"), i compensi percepiti per l'utilizzazione di opere dell'ingegno si considerano prodotti nel territorio dello Stato se corrisposti da soggetti ivi residenti o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti. L'articolo 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 stabilisce che i compensi di cui all'articolo 23, comma 2, lettera c), del TUIR, corrisposti a non residenti,

sono soggetti ad una ritenuta del trenta per cento a titolo di imposta sulla parte imponibile del loro ammontare.

Tuttavia, come evidenziato anche dall'istante, la normativa nazionale deve essere coordinata con quella convenzionale, ove esistente, la cui prevalenza sull'ordinamento interno è ammessa dall'articolo 169 del TUIR. In particolare, nel caso di specie, viene in rilievo l'articolo 12 del Modello di Convenzione OCSE, che ripartisce la potestà impositiva tra i Paesi contraenti per i redditi qualificabili come canoni.

Ciò premesso, in relazione al **Quesito 1** si osserva quanto segue. Come rilevato da ALFA, generalmente le Convenzioni concluse dall'Italia non replicano perfettamente la corrispondente disposizione del Modello OCSE, presentando un contenuto differenziato a seconda del singolo Trattato stipulato con ciascun *partner* negoziale. Di seguito, si esaminano le diverse ipotesi configurabili, raggruppate in ragione della presenza o meno di una Convenzione e, in caso affermativo, della specifica formulazione dell'articolo 12.

A) Convenzioni che prevedono una potestà impositiva concorrente. Nell'ambito di questa tipologia di Trattati, rientra, a titolo esemplificativo, la Convenzione per evitare le doppie imposizioni in vigore tra Italia e Regno Unito, firmata a Pallanza il 21 ottobre 1988 e ratificata con legge 5 novembre 1990, n. 329, il cui articolo 12 stabilisce una potestà impositiva concorrente (paragrafo 1), limitando la ritenuta alla fonte a un'aliquota massima dell'8 per cento a condizione che il percettore dei canoni ne sia l'effettivo beneficiario (paragrafo 2). Una previsione di analogo tenore è contenuta anche nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni che l'Italia ha in vigore con Lussemburgo, Svizzera e Serbia (cui si applica il Trattato concluso con la ex-Jugoslavia),

Paesi in cui, riferisce l'istante, sono residenti alcuni Fornitori. In tali casi, quindi, non si pongono dubbi interpretativi in merito all'applicazione di una ritenuta italiana, nei limiti convenzionalmente stabiliti, sui canoni corrisposti ai soggetti non residenti. Resta inteso, tuttavia, che l'applicazione della ritenuta convenzionale è subordinata al ricorrere, in capo al percipiente, delle condizioni stabilite nel Trattato, ossia la qualificazione come "*persona residente*" e il requisito del *beneficial ownership*.

Riguardo a quest'ultimo requisito, si osserva che la verifica del *beneficial ownership* in capo ai Fornitori non può essere operata in questa sede, non rientrando nell'attività interpretativa esperibile nell'ambito dell'interpello, poiché presuppone la valutazione di una serie di elementi di fatto che non possono essere appurati con uno strumento puramente consulenziale. Infatti, come affermato più volte nei documenti di prassi, sono escluse dall'area dell'interpello tutte quelle ipotesi che, coerentemente alla natura, alle finalità dell'istituto ed alle regole istruttorie di lavorazione delle istanze, sono caratterizzate da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dalla stessa amministrazione finanziaria solo in sede di accertamento (cfr. circolare 1° aprile 2016 n.9/E).

B) Convenzioni che attribuiscono potestà impositiva esclusiva allo Stato di residenza.

L'articolo 12 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Cipro, firmata a Nicosia il 24 aprile 1974 e ratificata con legge 10 luglio 1982, n. 564, è conforme al testo dell'articolo 12 del Modello OCSE approvato nel 1963. Nella ripartizione della potestà impositiva, infatti, stabilisce che le *royalties* pagate a un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili solo in detto altro Stato. Il

Trattato attualmente in vigore con Cipro non recepisce le modifiche apportate con l'aggiornamento del Modello OCSE e del relativo Commentario nel 1977, con particolare riferimento all'introduzione della clausola del beneficiario effettivo.

La condizione del "*beneficial ownership*" è stata inserita negli articoli 10, 11 e 12, del Modello OCSE per chiarire che lo Stato della fonte non è tenuto a rinunciare alla sua potestà impositiva esclusivamente in ragione del fatto che il reddito è stato pagato direttamente a un residente dell'altro Stato contraente. L'inserimento della condizione del beneficiario effettivo conferma e rafforza lo scopo delle Convenzioni, consistente nell'eliminazione della doppia imposizione nelle sole ipotesi in cui questa effettivamente si verifichi. In questo senso, l'assenza, nel Trattato tra Italia e Cipro, della clausola del beneficiario effettivo non pregiudica un'interpretazione coerente con l'oggetto e la finalità della Convenzione, volta a una corretta ripartizione della potestà impositiva per ovviare a fenomeni di doppia tassazione.

Al riguardo si osserva che la questione sugli eventuali conflitti interpretativi che possono derivare da modifiche apportate agli articoli e al Commentario del Modello OCSE è trattata nei paragrafi 33 e seguenti della Introduzione al Modello stesso. Nello specifico, si chiarisce che le convenzioni dovrebbero essere interpretate in maniera conforme alle modifiche apportate nel corso del tempo, che riflettono il consenso espresso dai Paesi contraenti in merito alla corretta interpretazione delle disposizioni negoziali.

Tale posizione, inoltre, è in linea con l'attuale contesto interno e internazionale, connotato da iniziative unilaterali e multilaterali volte a contrastare fenomeni di doppia

non imposizione (in particolare, si pensi, in sede OCSE, al progetto BEPS e ai più recenti sviluppi che ne hanno proseguito lo scopo elaborati nell'ambito del Pillar 2).

Applicando quanto precede al caso in esame, si ritiene che l'esenzione da ritenuta in virtù della normativa convenzionale sia comunque subordinata, oltre che al requisito della residenza ai fini convenzionali, alla qualifica di beneficiario effettivo del percettore, verifica che, per le motivazioni precedentemente esposte, non è esperibile in questa sede.

C) Convenzioni che attribuiscono la potestà impositiva sia esclusiva sia concorrente.

Una diversa ripartizione della potestà impositiva rispetto ai Trattati esaminati in precedenza è stata negoziata nella Convenzione per evitare le doppie imposizioni in vigore tra Italia e Malta, firmata a La Valletta il 16 luglio 1981 e ratificata con legge 2 maggio 1983, n. 304. Nello specifico, il primo paragrafo attribuisce potestà impositiva esclusiva allo Stato del beneficiario effettivo percettore dei canoni, se questi sono corrisposti per *"l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, pellicole cinematografiche o registrazioni per trasmissioni televisive o radiofoniche"*. Il successivo secondo paragrafo, invece, stabilisce una potestà impositiva concorrente, fissando una ritenuta massima del 10 per cento se il percettore è il beneficiario effettivo, nel caso di canoni corrisposti per *"l'uso o la concessione in uso di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti, di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche, o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale commerciale o scientifico"*.

La riconducibilità dei compensi in esame nell'ambito del primo paragrafo dell'articolo 12 della Convenzione tra Italia e Malta dipende, dunque, dalla

riconoscibilità del *software* come opera protetta dalla normativa sul diritto d'autore precedentemente citata. Come anticipato, sono protette dal diritto d'autore le opere caratterizzate da originalità e creatività, requisiti che non possono essere apprezzati in questa sede in quanto esulano dalle competenze proprie dell'istituto dell'interpello, di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, la cui funzione consulenziale ne limita l'ambito ai soli casi in cui ricorra un'incertezza interpretativa attinente alla norma tributaria (c.d. "interpello ordinario puro"), ovvero alla qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie (c.d. "interpello ordinario qualificatorio").

Da quanto precede, quindi, si ritiene che, come osservato dall'istante, per i Fornitori - beneficiari effettivi - residenti a Malta, sia applicabile il primo paragrafo dell'articolo 12 della Convenzione tra quest'ultimo Paese e l'Italia, con conseguente esenzione da ritenuta alla fonte, purché il *software* sia coperto dal diritto d'autore, riscontro che, si ribadisce, non è esperibile nell'ambito dell'istituto dell'interpello. Laddove, invece, non sia invocabile il diritto d'autore, troverà applicazione il secondo paragrafo dell'articolo 12 del Trattato tra Italia e Malta, cui consegue una ritenuta in uscita nella misura del 10 per cento. Peraltro, sia in relazione al primo che al secondo paragrafo, la ritenuta convenzionale è subordinata al ricorrere delle condizioni applicative del Trattato, ossia la residenza ai fini convenzionali e la *beneficial ownership*. Anche in questo caso, inoltre, tale ultima condizione non può essere verificata, per le motivazioni già esposte sub A) e B).

D) Assenza di Convenzione.

Laddove non ricorra alcun Trattato contro le doppie imposizioni tra l'Italia e lo Stato di residenza dei Fornitori, si condivide la soluzione interpretativa prospettata da

ALFA, secondo cui trova applicazione la disciplina interna di cui all'articolo 25 del DPR n. 600/1973.

Con riguardo al **Quesito 2**, come rilevato dall'istante, l'individuazione del trattamento impositivo dei compensi di fonte italiana corrisposti a soggetti terzi rispetto ai Fornitori non può prescindere dal riscontro della qualifica di beneficiario effettivo in capo agli stessi. Si rinvia, in particolare, al paragrafo 4.6 del Commentario all'articolo 12 del Modello OCSE, laddove si afferma che la limitazione impositiva dello Stato della fonte rimane disponibile anche laddove un intermediario, quale un *agent* o un *nominee*, localizzato in uno Stato contraente o in uno Stato terzo, è interposto tra il beneficiario ed il pagatore. La natura di agente o *nominee* dell'intermediario - ovverosia di soggetto meramente passante rispetto a quello che ha la piena titolarità giuridica ed economica del reddito e lo assoggetta a tassazione nel proprio Paese di residenza - deve essere opportunamente verificata e valutata al fine di poter riconoscere la *beneficial ownership* del flusso reddituale in capo al soggetto che invoca i benefici convenzionali.

Tuttavia, per le motivazioni esposte trattando il Quesito 1), tale riscontro non può essere esperito in questa sede, involgendo valutazioni fattuali estranee alla funzione consulenziale dell'istituto dell'interpello.

In merito al **Quesito 3**, si condivide la tesi esposta dall'istante secondo cui i compensi per le prestazioni di servizi di installazione, manutenzione, e aggiornamento non debbano essere assoggettati a ritenute alla fonte. Infatti, sia in assenza che in presenza di un Trattato che ripartisca la potestà impositiva, tali servizi generano un

reddito d'impresa che sarebbe assoggettato a tassazione in Italia solo se riferibile ad una stabile organizzazione nel territorio italiano da parte del soggetto percettore (cfr. articolo 23, comma 1, lettera e), del TUIR), circostanza che non viene riferita nel caso di specie.

In conclusione, nel presupposto che i soggetti percettori esteri non abbiano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato (circostanza non verificabile in questa sede), questa tipologia di compensi non è imponibile in Italia per mancanza del presupposto impositivo ai sensi della normativa nazionale.

Come sopra evidenziato per il riscontro dei profili fattuali connessi alle fattispecie oggetto dell'istanza di interpello in esame resta impregiudicato il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)