

Risposta n. 217

OGGETTO: individuazione del committente nell'ambito di un contratto di prestazione di servizi intracomunitari

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

QUESITO

Alfa s.r.l. (d'ora innanzi anche "Società") è una società di diritto italiano facente parte del gruppo Alfa Gruppo, leader globale nella fornitura di licenze software....

La Società - controllata interamente da ALFA Gruppo con sede in... uno stato Extra-Ue - si occupa, tra l'altro, di attività di licensing...e advisory in ambito informatico.

L'attività di licensing riguarda la fornitura (rivendita) di licenze software, mentre l'attività advisory concerne tutte le attività di gestione e assistenza per le problematiche connesse ai predetti software.

Per comprendere il modello di business della Società istante è necessario esaminare in primo luogo gli accordi quadro - o contratti globali - sottoscritti tra i titolari di software (d'ora innanzi "i produttori") e i gruppi multinazionali.

Le parti di tali contratti globali sono:

- da una parte, i produttori di software;

- dall'altra parte, le capogruppo ai vertici dei gruppi industriali multinazionali (d'ora innanzi le "Capogruppo").

Tali accordi quadro o contratti globali riguardano i rapporti di potenziale fornitura (da parte dei produttori) e di interesse all'acquisto (da parte dei gruppi industriali multinazionali) di licenze software e di servizi correlati.

L'accordo quadro prevede l'identificazione di tutte le affiliate/controllate della Capogruppo che possono essere potenziali utenti del servizio e che il servizio debba essere reso dal rivenditore autorizzato delle licenze (Alfa Srl). Nell'ambito dei contratti globali, Alfa Gruppo (controllante della Società) non interviene come controparte contrattuale ma è citata quale partner del produttore di software, autorizzato - attraverso altre società del gruppo Alfa - a rivendere le licenze e a fornire i servizi di assistenza alle società dei gruppi industriali multinazionali.

Al fine di dare esecuzione ai menzionati accordi quadro o contratti globali, il produttore di software stipula con la casa madre Alfa Gruppo (anche "il rivenditore autorizzato") il c.d. Channel Price Sheet ("CPS"). Il coinvolgimento di Alfa Gruppo nasce dalla necessità del produttore di licenze di software di avvalersi del supporto di partner certificati e qualificati, al fine di fornire adeguato supporto all'utente finale.

In concreto:

- Alfa Gruppo acquista dal produttore di software le licenze al prezzo stabilito con il CPS medesimo;

- Alfa Gruppo vende alla Società istante le medesime licenze software acquistate dal produttore;

- la Società istante rivende la licenza software (precedentemente acquistata presso Alfa Gruppo) agli utenti finali del servizio, applicando un mark-up sul costo di acquisto della licenza applicato da Alfa Gruppo.

Gli utenti finali dei servizi di licencing e advisory resi dalla Società sono soggetti passivi ai fini IVA, stabiliti o non stabiliti nel territorio dello Stato, che appartengono al gruppo industriale multinazionale, il quale - attraverso la propria

Capogruppo (italiana) - è parte del contratto globale stipulato con i produttori di software. I rapporti contrattuali tra Alfa srl e gli utenti finali del servizio sono definiti dagli ordini di acquisto emessi da questi ultimi nei confronti della prima. Nell'ambito del descritto modello, è frequente l'emissione dell'ordine di acquisto da parte di una società estera, utente del servizio, che tuttavia appartiene ad un gruppo domestico, la cui Capogruppo ha sottoscritto l'accordo quadro con il produttore del software.

La Società è interessata a comprendere se, ai sensi dell'articolo 7-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il luogo di effettuazione della prestazione debba o meno essere l'Italia, nell'ipotesi in cui la stessa fornisca la propria prestazione di servizi nei confronti di un committente, soggetto passivo stabilito all'estero, che sia direttamente o indirettamente controllato da una società Capogruppo, soggetto passivo IVA stabilito in Italia, la quale ha sottoscritto l'accordo quadro o contratto globale con il titolare delle licenze software.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che l'effettivo committente (e beneficiario) del servizio prestato dalla Società sia il soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato, il quale emette l'ordine di acquisto nei confronti della Società medesima.

Sotto il profilo fattuale, occorre considerare che:

- ciascuna entità italiana o estera appartenente al Gruppo industriale multinazionale emette in autonomia gli ordini d'acquisto (contratti) sulla base delle proprie esigenze (ad esempio, numero di utenze, tipologie di servizi etc.), pur inserendosi tali ordini d'acquisto nell'ambito dell'accordo quadro;

- ciascuna entità italiana o estera appartenente al Gruppo industriale multinazionale che ha richiesto e beneficiato della prestazione di servizi della Società si occupa anche del pagamento degli stessi nei confronti della Società;

- l'accordo quadro (o contratto globale) stipulato tra il produttore di software e la

Capogruppo, la quale controlla l'utente finale del servizio, si limita a stabilire un impegno, in capo al Gruppo, a rifornirsi presso il produttore di determinate licenze e per un determinato orizzonte temporale;

- Alfa Gruppo e la Società istante non sono parti contrattuali dell'accordo quadro o contratto globale; Alfa Gruppo viene menzionata nel contratto globale solo quale rivenditore autorizzato e partner commerciale del produttore di software.

Sotto il profilo giuridico, nelle situazioni in cui può risultare incerta l'identificazione del destinatario, l'unica norma che fornisce dei criteri puntuali e graduati per identificare il destinatario (committente) di un servizio - e, quindi, le regole di territorialità IVA da applicare - è l'articolo 22 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, che, tuttavia, si riferisce al diverso scenario in cui il committente ha più stabili organizzazioni localizzate in più Paesi.

Secondo l'articolo 22 citato: "*Al fine di identificare la stabile organizzazione [rectius la società appartenente al Gruppo] del destinatario cui viene fornito il servizio, il prestatore esamina la natura e l'utilizzazione del servizio fornito. Quando la natura e l'utilizzazione del servizio fornito non gli consentono di identificare la stabile organizzazione cui viene fornito il servizio, il prestatore, nell'identificare tale stabile organizzazione, esamina in particolare se il contratto, l'ordinativo e il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro del destinatario e comunicatogli dal destinatario identificano la stabile organizzazione quale destinataria del servizio e se la stabile organizzazione è l'entità che paga per il servizio. Se non è possibile determinare la stabile organizzazione del destinatario cui viene fornito il servizio a norma dei commi primo e secondo del presente paragrafo o se i servizi di cui all'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE sono prestati a un soggetto passivo nell'ambito di un contratto che comprende uno o più servizi utilizzati in maniera non identificabile o non quantificabile, il prestatore può legittimamente considerare che i servizi sono forniti nel luogo in cui il destinatario ha stabilito la sede della propria attività economica".*

L'istante ritiene che non assumano alcuna rilevanza ai fini della identificazione dell'effettivo committente estero i seguenti elementi: (i) il possibile coinvolgimento della Capogruppo (italiana) nel concreto esercizio dell'attività di installazione dei software da parte della Società, essendo l'eventuale coinvolgimento circoscritto alla gestione delle credenziali o alla formazione per il "primo soccorso" nel caso di problemi tecnici gestibili internamente (ossia senza l'assistenza di...) e non travolgendo la natura del servizio prestato dalla Società nei confronti dell'utente finale estero;

(ii) l'accordo quadro o contratto globale tra il produttore di software e la Capogruppo, perché tale contratto non regola i rapporti tra la Società e l'utente finale estero.

Alla luce di quanto sopra esposto, la Società ritiene corretto identificare come effettivo committente della prestazione di servizio la società, soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato, che ha emesso l'ordine di acquisto e che risulta l'effettivo destinatario del servizio ai fini dell'attività d'impresa. Di conseguenza, l'istante emetterà fattura fuori campo Iva ai sensi dell'articolo 7-ter del DPR n. 633 del 1972, in difetto del requisito territoriale e l'IVA verrà assolta nello Stato del committente, soggetto passivo IVA, secondo il metodo dell'inversione contabile.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che il parere si basa esclusivamente su quanto descritto nell'istanza d'interpello in merito ai processi e ai rapporti tra le parti citate nell'istanza, in assenza della bozza dei contratti (gli accordi quadro - o contratti globali - sottoscritti tra i titolari di software e i gruppi multinazionali e l'accordo tra l'istante e gli utenti finali dei servizi) che li disciplinano, il cui contenuto è stato solo sommariamente descritto nell'istanza.

Ciò premesso, al fine di rispondere al quesito sollevato dall'istante occorre in primo luogo individuare il luogo di effettuazione dei servizi (sulla base della natura

degli stessi) e lo status dei committenti (se agiscano in qualità di soggetti passivi ai fini IVA o da privati consumatori).

Per quanto concerne la natura dei servizi resi agli utenti, con documentazione integrativa spontanea del 23 febbraio 2021, l'istante precisa che "*...in qualità di rivenditore autorizzato del produttore di software, cede al cliente finale (che ha sempre lo status di soggetto passivo, B2B) la licenza per utilizzare un software standardizzato. Il produttore mette a disposizione del cliente (che ha acquistato la licenza dalla Società istante) le credenziali e le password tramite le quali il cliente potrà accedere al sito internet del produttore per scaricare il software medesimo. Non vi è alcun trasferimento di beni fisici, come supporti, cd, dvd etc. La fornitura di software, scaricato direttamente da Internet, ricade (come precisato nella Circolare Ministeriale n. 22 del 26 maggio 2016) nella categoria dei servizi forniti per via elettronica, di cui all'Allegato II della Direttiva n. 2006/112/CE, e all'art. 7, par. 2, del Regolamento n. 282 del 2011*".

Per quanto concerne, invece, lo status dei committenti, l'istante dichiara che gli utenti sono soggetti passivi d'imposta.

Per i servizi elettronici, effettuati a favore di soggetti passivi d'imposta, il luogo di effettuazione della prestazione è il luogo di stabilimento del committente ai sensi dell'articolo 7-ter del Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633 (DPR n. 633 del 1972), che recepisce l'articolo 44 della Direttiva IVA. La norma, in particolare, prevede che "*Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:*

- a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;*
- b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato".*

Assumendo, dunque, acriticamente (in quanto non oggetto di quesito), sulla base della descrizione della fattispecie effettuata dall'istante, che si tratti di un servizio elettronico e che il committente del servizio elettronico sia un soggetto passivo

d'imposta, il dubbio interpretativo sollevato riguarda l'individuazione dell'effettivo committente dei servizi di licensing e advisory tra (a) l'utente non residente che effettua l'ordine di acquisto verso Alfa s.r.l. e (b) la controllante italiana del predetto utente non residente, la quale ha previamente sottoscritto l'accordo quadro con il produttore del software che prevede l'acquisto di un numero di licenze software in un arco temporale stabilito, sulla base delle esigenze delle controllate.

Al riguardo, si osserva che l'art. 22 Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, con specifico riferimento ai rapporti tra casa madre e stabile organizzazione, prevede che al fine di individuare la stabile organizzazione del destinatario cui viene fornito il servizio, il prestatore esamini la natura e l'utilizzazione del servizio fornito. Quando l'analisi della natura e dell'utilizzazione del servizio fornito non consentono di identificare la stabile organizzazione cui viene fornito il servizio, il prestatore, a tal fine, esamina in particolare se il contratto, l'ordinativo e il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro del destinatario e comunicatogli dal destinatario identificano la stabile organizzazione quale destinataria del servizio e se la stabile organizzazione è l'entità che paga per il servizio.

Tali criteri ermeneutici, funzionali ad individuare l'effettivo committente di un servizio (la casa madre oppure la stabile organizzazione, laddove per il contesto e le modalità di erogazione dello stesso tale circostanza sia dubbia) partendo innanzitutto dalla analisi della natura della prestazione dei servizi e poi delle clausole contrattuali, sebbene espressamente previsti solo nell'ambito degli specifici rapporti tra stabile organizzazione e casa madre, possono essere utilizzati anche nel caso di specie, in quanto rispondenti alla esigenza di applicare correttamente le norme sulla rilevanza territoriale dell'imposta in contesti in cui i soggetti passivi fornitori del servizio e i committenti sono stabiliti in Paesi diversi.

Tale scelta risulta, peraltro, coerente con i criteri interpretativi elaborati dalla Corte di giustizia dell'Unione europea secondo cui "*...la nozione di prestazione di servizi ha pertanto un carattere obiettivo e si applica indipendentemente dagli scopi e*

dai risultati delle operazioni di cui trattasi, senza che l'amministrazione fiscale sia obbligata a procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza Halifax e a., cit., punti 56 e 57 nonché giurisprudenza ivi citata). Per quanto concerne, più in particolare, il ruolo delle clausole contrattuali nell'ambito della qualificazione di un'operazione come imponibile, si deve rammentare la giurisprudenza della Corte secondo cui la valutazione della realtà economica e commerciale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (punti 41 e 42 della sentenza del 20 giugno 2013, causa C-653/11).

A tal proposito giova, in particolare, ricordare che i giudici comunitari hanno sottolineato l'importanza dell'analisi della realtà economica dell'operazione e delle clausole di un accordo contrattuale al fine di inquadrare la natura della prestazione, da cui dipende, tra l'altro, l'applicazione delle regole sulla territorialità dell'operazione e la determinazione della base imponibile anche in altri ambiti (quali, ad esempio, la distinzione tra le operazioni semplici e complesse, oppure il regime dell'accessorietà, cfr. *inter alia*, la sentenza 18 gennaio 2018, causa C463/16, punto 21 e ss).

Applicando dunque tali principi ermeneutici al caso di specie, la scrivente è dell'avviso che i destinatari dei servizi elettronici erogati da Alfa srl siano gli utenti finali stabiliti all'estero, ancorché controllati dalla Capogruppo italiana, firmataria del Contratto globale, e pertanto, sotto il profilo IVA, le prestazioni in commento, essendo privi del requisito della territorialità, sono fuori campo IVA (art. 7-ter, comma 1, del DPR n. 633 del 1972).

A tale conclusione la scrivente perviene sulla base delle seguenti circostanze dichiarate dall'istante:

- l'accordo quadro o contratto globale tra il produttore di software e la Capogruppo (italiana) controllante degli utenti stabiliti all'estero non assume rilevanza nella individuazione del destinatario dei servizi erogati "*perché tale contratto non regola i rapporti tra la Società e l'utente finale estero*" ma, "*si limita a stabilire un impegno, in capo al Gruppo, a rifornirsi presso il produttore di determinate licenze e*

per un determinato orizzonte temporale, invece, i rapporti tra l'istante e gli utenti finali del servizio "sono definiti dagli ordini di acquisto emessi da questi ultimi nei confronti della prima".

- la natura del servizio è specifica per ciascun utente finale, il quale può autonomamente acquistare una determinata licenza di software e per i quantitativi che gli sono necessari [soddisfacendo, quindi, i requisiti di identificabilità e quantificabilità - cfr. art. 22 (NDR del regolamento Ue n. 282 del 2011) cit. supra];

- l'utilizzazione del servizio è facilmente identificabile in capo all'utente finale, destinatario anche dei servizi di installazione ed assistenza;

- in ogni caso, l'ordine di acquisto è inviato direttamente alla Società dall'utente estero, il quale comunica altresì il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro ai fini della fatturazione e si occupa del pagamento del servizio."

In base ai suddetti elementi, infatti, la capogruppo italiana, controllante degli utenti esteri, non appare assumere né giuridicamente né fattualmente il ruolo di committente dei servizi resi dall'istante.

Sotto il profilo giuridico, l'accordo quadro non regola i rapporti tra il prestatore del servizio (l'istante) e gli utenti finali, ma il rapporto tra i produttori di software e la Capo gruppo italiana, stabilendo un impegno dei soggetti del Gruppo a rifornirsi presso i primi.

La specifica prestazione di servizi, invece, è resa direttamente dall'istante all'utente finale sulla base di un ordine di acquisto effettuato da quest'ultimo, fatturata agli utenti (che indicano all'istante il proprio numero identificativo Iva) ed infine, pagata dagli stessi.

Va da sé che nella evenienza in cui l'utente sia stabilito nel territorio dello Stato (circostanza questa non oggetto specifico del quesito, ma rientrante nell'ambito della fattispecie descritta), i servizi resi dall'istante dovranno, di contro, essere assoggettati ad IVA in Italia, secondo le regole della fatturazione ordinaria (in applicazione del

citato art. 7-ter del DPR n. 633 del 1972).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)