

## RISOLUZIONE N. 128/E



Roma, 03 aprile 2008

**OGGETTO:** *Istanza di interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.*

*Trattamento fiscale dei canoni corrisposti a software house non residente – Articolo 25, quarto comma, DPR 29 settembre 1973, n. 600.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 25, quarto comma, del DPR n. 600 del 1973, è stato esposto il seguente

### QUESITO

La *Alfa s.a.s.* con sede in Francia stipula con una società italiana (di seguito “distributore” o “VAR”) un *accord VAR général* (di seguito “contratto VAR”) in base al quale quest'ultima diventa distributore ufficiale (ancorché non esclusivo) sul territorio italiano dei prodotti *software* ideati e prodotti da Alfa.

Il distributore commercializza e distribuisce all'utente finale (o licenziatario) le licenze d'uso dei prodotti *software* senza che questi subiscano alcuna riproduzione o personalizzazione.

Il licenziatario può scegliere di ordinare le licenze secondo la struttura dei prezzi PLC/ALC oppure YLC, in cui:

- PLC (prezzo base di licenza) rappresenta il costo *una tantum* e non rimborsabile relativo ad ogni licenza di ciascun programma oggetto di licenza;

- ALC (canone annuo di licenza) rappresenta il costo annuale di ogni licenza da pagarsi anticipatamente;
- YLC (prezzo di licenza su base annuale) rappresenta il prezzo di una licenza annuale per l'uso degli aggiornamenti del programma oggetto di licenza e per il servizio di assistenza.

Lo schema contrattuale è il seguente:

- a) il distributore acquista la licenza d'uso da Alfa e la rivende, previa sottoscrizione di un apposito contratto (CLUF), all'utente finale;
- b) per ogni licenza d'uso venduta, Alfa emette una fattura intestata al distributore addebitandogli il prezzo secondo la scelta fatta dall'utente finale;
- c) il distributore fattura all'utente finale – licenziatario il prezzo della licenza d'uso ceduta comprensivo di un margine di ricavo.

Ciò esposto, Alfa chiede di conoscere se il compenso fatturato *sub* b) costituisca o meno un canone soggetto alla ritenuta prevista dall'articolo 25, ultimo comma, del DPR n. 600 del 1973.

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

La società istante ritiene che i pagamenti effettuati dal distributore italiano *“non rappresentano il corrispettivo per lo sfruttamento del diritto di riproduzione e/o commercializzazione del software, ma rappresentano il corrispettivo della commercializzazione in Italia del software che è e resta di proprietà della società”* indipendentemente dalle modalità di corresponsione di detto corrispettivo.

A parere dell'interpellante tale soluzione interpretativa appare confortata dalla risoluzione n. 169 del 30 luglio 1997 con cui l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che, conformemente a quanto affermato nel Commentario OCSE, se l'acquisto del *software* è finalizzato al puro utilizzo personale e commerciale, prescindendo da qualsiasi forma di riproduzione e di commercializzazione del

*software* stesso, allora il corrispettivo pagato sarà configurabile come reddito di impresa o di lavoro autonomo - a seconda della natura del percipiente - e non come *royalties*.

Pertanto, Alfa ritiene che non sussista alcun obbligo di effettuazione della ritenuta di cui all'articolo 25, ultimo comma, del DPR n. 600 del 1973.

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

Nel nostro ordinamento giuridico i diritti sui programmi informatici rappresentano una forma di proprietà intellettuale, la cui tutela è garantita dalla legge sul diritto d'autore (legge 22 aprile 1941, n. 633) che assimila i programmi per elaboratore alle opere letterarie.

In base all'articolo 23, secondo comma, lett. c), del TUIR, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul reddito nei confronti dei non residenti, i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno si considerano sempre prodotti nel territorio dello Stato se corrisposti da soggetti ivi residenti.

I soggetti eroganti, in qualità di sostituti d'imposta, sono tenuti ad effettuare all'atto del pagamento dei compensi una ritenuta alla fonte a titolo di imposta nella misura del 30 per cento sulla parte imponibile del loro ammontare come previsto dall'articolo 25, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, fatta salva l'applicazione del più favorevole trattamento previsto dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

La convenzione in vigore con la Francia, applicabile nel caso in esame, disciplina il trattamento fiscale delle *royalties* (o canoni o *redevances*) all'articolo 12.

Il paragrafo 4 dell'articolo 12 citato specifica che “*il termine “canoni” designa i compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche del <software>, delle pellicole cinematografiche e delle altre registrazioni di suoni o d'immagini, di*

*brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti, nonché per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche e per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico”.*

I paragrafi 1 e 2 dell'articolo 12 prevedono, rispettivamente, che *“I canoni provenienti da uno Stato e pagati ad un residente dell'altro Stato sono imponibili in detto altro Stato”* e che *“Tuttavia, tali canoni possono essere tassati nello Stato dal quale essi provengono e in conformità della legislazione di detto Stato, ma, se la persona che riceve i canoni ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere il 5 per cento dell'ammontare lordo dei canoni”*.

Le disposizioni citate stabiliscono una tassazione concorrente dello Stato della fonte e dello Stato di residenza del beneficiario effettivo mediante l'applicazione di una ritenuta del 5 per cento sull'importo lordo dei canoni.

Dalle disposizioni interne e convenzionali richiamate, consegue che l'operatore residente in Italia (Stato della fonte del reddito) è obbligato ad effettuare la ritenuta a titolo d'imposta sui canoni corrisposti al beneficiario non residente applicando l'aliquota piena secondo la normativa interna oppure applicando direttamente, sotto la propria responsabilità, l'aliquota agevolata del 5 per cento prevista dalla convenzione (previa produzione da parte del percipiente della documentazione attestante l'esistenza dei requisiti per fruire della ritenuta convenzionale).

Non è applicabile ai canoni relativi al *“software”* la deroga recata dal paragrafo 3 dell'articolo 12 citato secondo cui *“Nonostante le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 del presente articolo, i canoni provenienti da uno Stato e pagati ad un residente dell'altro Stato per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche (ad eccezione dei canoni relativi a “software”, a pellicole cinematografiche ed altre registrazioni di suoni o di*

*immagini) sono imponibili soltanto in questo altro Stato, qualora detto residente ne sia l'effettivo beneficiario”.*

Per tale tipologia di canoni, pertanto, torna applicabile il criterio di tassazione generale previsto dal combinato disposto dei paragrafi 1 e 2 dell'articolo 12 della convenzione.

Diversamente, nell'ipotesi di cessione di beni materiali, i compensi percepiti dal non residente senza stabile organizzazione in Italia configurano un reddito d'impresa non prodotto nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 23 del TUIR, che, ai sensi dell'articolo 7 della succitata convenzione, è imponibile solamente nel Paese di residenza del beneficiario, conformemente a quanto previsto anche dalla disciplina interna.

Tanto premesso, al fine del corretto inquadramento normativo dei compensi in questione nell'ambito dell'utile d'impresa o delle *royalties*, occorre chiarire la natura dei diritti acquisiti dal distributore italiano riguardo l'uso e lo sfruttamento del programma informatico, in virtù dello specifico accordo stipulato tra le parti per la commercializzazione del *software*.

Lo schema contrattuale utilizzato configura un contratto di concessione di vendita in cui Alfa, in qualità di fornitore-licenziante, cede i propri prodotti al distributore affinché quest'ultimo provveda direttamente alla loro commercializzazione sul territorio italiano.

Più in dettaglio, in base alle clausole dell'accordo, Alfa, pur conservando poteri di controllo e di indirizzo gestionale, concede al distributore, limitatamente alle ipotesi espressamente previste, le seguenti licenze non esclusive e non trasferibili relative a:

- commercializzazione e distribuzione dei prodotti *software* (compresi i relativi aggiornamenti) all'utilizzatore finale (licenziatario); questa licenza comprende il diritto - non esclusivo e non trasferibile - di determinare, fatturare e incassare qualsiasi canone (*redevance*) dovuto

dall'utilizzatore finale in virtù del contratto di licenza (CLUF) stipulato tra quest'ultimo, Alfa e il distributore;

- fornitura del servizio di assistenza all'utilizzatore finale;
- utilizzazione dei prodotti *software* a solo scopo dimostrativo per rappresentare al potenziale utilizzatore finale il loro funzionamento e le relative funzionalità;
- utilizzazione dei marchi ai soli fini della commercializzazione e della distribuzione dei prodotti nel rispetto delle condizioni di utilizzazione specificate nello stesso contratto VAR.

Il contratto posto in essere tra Alfa e il distributore italiano ha per oggetto, tra l'altro, il trasferimento parziale del diritto di autore nella forma di diritto limitato alla distribuzione del programma informatico al pubblico per mezzo di appositi supporti magnetici (diritto che altrimenti spetterebbe esclusivamente al titolare del diritto d'autore). In assenza della specifica licenza, la commercializzazione del *software* informatico comporterebbe, infatti, una violazione del diritto d'autore.

I supporti magnetici che incorporano il programma, più precisamente la copia del programma originale, non possono considerarsi alla stregua di beni materiali posto che su tali supporti sussistono i diritti di proprietà intellettuale. In effetti, il termine "*software informatico*" ricomprende in genere sia il programma su cui sussistono i diritti di autore sia il supporto magnetico in cui esso è incorporato.

Sulla base di quanto esposto, la scrivente ritiene di non poter condividere l'interpretazione dell'istante in merito alla natura dei compensi in esame in quanto i corrispettivi di questo tipo sono da qualificarsi come *royalties*.

A sostegno di questa tesi si richiama l'interpretazione fornita dal Commentario ufficiale al modello OCSE che, con riferimento all'articolo 12, nei paragrafi da 12 a 17, analizza i principi che disciplinano nel caso particolare del *software* informatico, se i pagamenti debbano classificarsi come utili delle imprese secondo l'articolo 7 o come canoni secondo l'articolo 12.

In particolare, al paragrafo 13.1, viene precisato che i pagamenti effettuati per l'acquisizione di diritti parziali sul diritto d'autore (senza che il trasferente alieni totalmente il diritto d'autore) rappresentano un canone per il quale il corrispettivo viene riconosciuto per la concessione del diritto di usare il programma in casi in cui l'utilizzo del programma costituirebbe una violazione del diritto d'autore. Esempi di tali accordi comprendono le licenze per riprodurre e distribuire al pubblico *software* che incorpora il programma protetto dal diritto d'autore o per modificare e diffondere in pubblico il programma. In queste circostanze, i pagamenti sono effettuati a fronte della concessione in uso del diritto di autore sul programma (cioè lo sfruttamento di diritti che altrimenti apparterrebbero esclusivamente al titolare del diritto di autore).

Si evidenzia, inoltre, che il parere qui espresso trova conforto nella risoluzione ministeriale del 30 luglio 1997, n. 169, in cui si afferma che i compensi corrisposti a fronte dell'acquisto di programmi *software* a società straniere non aventi una stabile organizzazione in Italia, non costituiscono *royalties* qualora tale acquisto sia finalizzato al puro utilizzo personale e commerciale e prescinde da qualsiasi forma di riproduzione e di commercializzazione del *software* stesso.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità