

Risposta n. 361/2023

OGGETTO: Corrispettivi erogati a fronte di contratti "misti" di cui al paragrafo 11.6 del Commentario all'articolo 12 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni - Suddivisione del corrispettivo sulla base delle informazioni contenute nel contratto, ovvero mediante una ragionevole ripartizione, e individuazione della quota riconducibile a canone da assoggettare a ritenuta - Articolo 12 della Convenzione stipulata tra Italia e Stati Uniti d'America.

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

QUESITO

La società "Alfa" ha presentato l'interpello in oggetto al fine di conoscere il parere della Scrivente in ordine alla corretta qualificazione fiscale di una parte dei corrispettivi riconosciuti, nell'ambito dello sviluppo di un nuovo Prodotto, alla società di diritto statunitense "Gamma", il cui core-business consiste nella commercializzazione di *hardware* e *software* (App) per la realtà virtuale (VR).

Nel mese di gennaio 2020, Alfa ha sottoscritto con Gamma, residente ai fini fiscali negli Stati Uniti D'America, un accordo quadro denominato *Master Product Collaboration Agreement* (di seguito "MPCA"), in cui sono stabiliti i principi cardine della collaborazione tra i contraenti.

L'obiettivo della cooperazione è quello di sviluppare prodotti innovativi, il primo dei quali è rappresentato dal Prodotto, un dispositivo che consente all'utente finale di

creare contenuti digitali (video e foto) e di scaricare, modificare e condividere tali contenuti direttamente sulle diverse applicazioni di Gamma, tramite l'"*Onboard Software*" (parte integrante del prodotto) e la "*Companion App*", che non è inclusa nel Prodotto ma è necessaria per il corretto funzionamento del Prodotto stesso.

La Società precisa che la complessità del progetto ha richiesto uno sforzo congiunto e la definizione di diverse fasi, con le responsabilità ripartite tra i contraenti. In particolare, lo sviluppo del prodotto ha riguardato le "*Componenti Meccaniche*", come montature e lenti e le "*Componenti Elettroniche*", comprendenti, a titolo esemplificativo, l'*hardware* su cui è installato l'"*Onboard software*", una o due videocamere, microfoni, *speaker*, batteria, sensori, cavo di ricarica, antenne di connessione e custodia di ricarica.

Sulla base degli accordi stipulati tra le parti, l'apporto di Gamma nelle varie fasi in cui il progetto è stato così suddiviso.

Nella fase di Disegno e sviluppo del prodotto, Gamma ha implementato e messo a disposizione di Alfa:

- l'architettura iniziale di sistema delle Componenti Elettroniche;
- l'"*Onboard software*", non modificabile da Alfa (che, a sua volta, si è impegnata a non incoraggiare la distribuzione e a non fornire supporto a *software* differenti);
- il Disegno meccanico iniziale;
- la "*Companion App*" per *smartphone*, appositamente creata per consentire il controllo e la gestione del dispositivo e l'interfaccia con le piattaforme social di Gamma. Alfa sottolinea che Gamma ha assunto la responsabilità, comprensiva dei costi e delle relative spese, della progettazione e dello sviluppo della "*Companion App*", delle relative funzionalità e dell'integrazione della applicazione con l'"*Onboard Software*", nonché del costo dei servizi di manutenzione e degli aggiornamenti per l'applicazione e si è impegnata a rendere disponibile la stessa negli App Store. Alfa non svolge alcuna attività di distribuzione della "*Companion App*".

In questa fase Gamma ha quindi seguito il *layout planning*, ovvero la

progettazione della collocazione fisica delle Componenti Elettroniche all'interno delle lenti e della montatura, nonché dello sviluppo della custodia di ricarica. Ha, inoltre, partecipato all'organizzazione dell'intera *supply chain*, occupandosi della negoziazione dei componenti finiti per conto di Alfa, selezionando i fornitori della componentistica da una lista di soggetti autorizzati, nonché dell'organizzazione e della realizzazione, in collaborazione con il team Alfa, della stazione di assemblaggio del prodotto e del collaudo finale presso l'impianto produttivo di proprietà di Alfa che, di contro, ha fornito le componenti meccaniche.

Nella successiva fase della Produzione, governata da Alfa, Gamma si è occupata dei processi di produzione e delle attività di *testing* delle attrezzature di produzione e processi.

Alfa ha evidenziato che, per ciò che riguarda le attività di Marketing, la commercializzazione del prodotto avviene con un marchio di proprietà di Alfa, ma sia il *packaging* che gli accessori riportano un marchio di proprietà di Gamma.

In questa fase entrambe le Parti hanno messo a disposizione i propri canali distributivi e sostenuto dei costi di marketing e pubblicità.

La fase di Distribuzione è stata avviata a ... 2021 con il lancio del prodotto attraverso i canali di vendita all'ingrosso, al dettaglio e *online* di Alfa, mentre Gamma ha ottenuto il diritto di distribuzione attraverso i propri canali a fronte della corresponsione ad Alfa di un prezzo di acquisto non superiore al prezzo più basso (al netto di sconti, riduzioni e altri adeguamenti) applicato da Alfa ai propri distributori all'ingrosso in ciascuna regione.

Alfa ha precisato di ricoprire, in tale fase, il ruolo di *customer facing entity*, che incassa i ricavi da parte dei clienti finali e, successivamente, riconosce a Gamma la quota parte di sua spettanza.

Infine, nella fase di assistenza post vendita, entrambe le società sono coinvolte in un piano di formazione del personale di vendita. Gamma ha, inoltre, l'obbligo di fornire supporto all'assistenza erogata da Alfa agli utenti finali, ai venditori al dettaglio

e ai grossisti per gli aspetti relativi a Componenti Elettroniche, all'*Onboard Software* e alla *Companion App*.

Nel contratto, infatti, è precisato che durante il "*Support Period*" Gamma resterà responsabile delle attività di manutenzione della *Companion App*, inclusa la fornitura di aggiornamenti della stessa, sostenendone interamente i costi, in quanto, come già specificato, l'utilizzo dei *software* necessari per la piena funzionalità del Prodotto (*Onboard Software*, *Companion App*) avviene a seguito di un contratto stipulato esclusivamente tra Gamma e l'utente finale.

Infine, l'Istante rappresenta che le Parti hanno introdotto precise previsioni contrattuali volte alla concessione reciproca di licenze. In particolare, Gamma ha concesso ad Alfa una licenza non esclusiva e non trasferibile di utilizzo del marchio Gamma al fine della produzione, del marketing della promozione del Prodotto, mentre Alfa ha concesso a Gamma analogo licenza mondiale, non esclusiva e non trasferibile di utilizzo del marchio Alfa ai fini delle attività di commercializzazione e marketing del Prodotto e della *Companion App* sui propri canali, per tutta la durata del contratto.

In merito alle proprietà intellettuali, Gamma ha concesso ad Alfa una licenza non esclusiva e non trasferibile per l'utilizzo e la riproduzione della propria tecnologia allo scopo di sviluppare e testare il Prodotto e distribuire l'*Onboard Software*, mentre Alfa ha concesso a Gamma una licenza non esclusiva e non trasferibile di utilizzo e riproduzione della propria tecnologia ai fini dello sviluppo e del collaudo del Prodotto nonché della sua produzione e distribuzione.

Per quanto riguarda l'aspetto economico, le Parti hanno concordato che Alfa riconosca a Gamma due tipologie di ricavi: una *Revenue Share* e una *Attribution Fee*.

La "*Revenue Share*" è riconosciuta per ogni unità di Prodotto venduto; il relativo calcolo viene distinto in funzione del canale distributivo attraverso il quale la vendita è stata effettuata (*wholesale* e *retail*). Per entrambi i canali viene redatto un report mensile con il dettaglio delle vendite a livello mondiale, espresso nella valuta del Paese in cui è avvenuta la vendita. Viene quindi determinato l'ammontare delle vendite

nette che, convertito in ..., determina la base su cui vengono calcolate le *fee*.

Nel caso del canale *wholesale* viene riconosciuta una percentuale del XX% a titolo di *fee*. Per il *retail*, invece, viene dapprima determinato il prezzo medio unitario. Se questo risulta inferiore a XXX, la *fee* è pari al XX% del totale delle vendite nette; nel caso il prezzo medio unitario sia superiore, la *Revenue Share* è calcolata moltiplicando XX per il totale delle quantità nette vendute. Per le vendite effettuate mediante il canale *e-commerce* e concluse all'interno della piattaforma di Gamma, tale ricavo viene raddoppiato.

La "*Attribution Fee*" è riconosciuta per ogni vendita effettuata nel trimestre da Alfa tramite il "supporto pubblicitario" di Gamma.

Alfa evidenzia che "*il calcolo delle fees e la reportistica utilizzata vengono condivise con Gamma entro 30 gg successivi alla fine di ciascun trimestre. Una volta ricevuta la documentazione e verificato il calcolo, Gamma emette fattura per l'importo totale delle fees*".

Ciò detto, la Società chiede conferma che i corrispettivi denominati "*Revenue Share*" riconosciuti a Gamma sulla base del MPCA ... siano qualificabili come 'utili delle imprese' (*'business profit'*) sulla base dell'articolo 7 della Convenzione tra il Governo della Repubblica Italiana ed il Governo degli Stati Uniti d'America (di seguito anche "Convenzione") e non come "canoni", soggetti alla ritenuta prevista dal combinato disposto dell'articolo 25, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 e dell'articolo 12, paragrafo 2, della Convenzione.

L'Istante evidenzia che l'*Attribution Fee* non forma oggetto del quesito formulato con la presente istanza poiché l'Istante è dell'opinione che non sussistono dubbi circa la qualificazione dell'*Attribution Fee* quale reddito di impresa sulla base dell'articolo 7 della Convenzione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società fa presente che, alla luce "*della natura della collaborazione tra Gamma e Alfa e cioè lo sviluppo congiunto da zero di un nuovo progetto/prodotto; delle attività svolte da parte di Gamma nel contesto del progetto e dell'intento delle Parti*", la *Revenue Share*, come sopra descritta, è qualificabile come "utile d'impresa" ai sensi dell'articolo 7 della citata Convenzione e imponibile esclusivamente nello Stato di residenza del percettore, poiché reddito non prodotto in Italia tramite una stabile organizzazione.

A parere della Società, gli importi erogati a titolo di *Revenue Share* non sono, infatti, qualificabili come canoni da assoggettare alla ritenuta prevista dal combinato disposto dell'articolo 25, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 12, paragrafo 2, della Convenzione, ma come prestazione di servizi e, di conseguenza, come reddito d'impresa.

In merito, Alfa precisa che il contratto stipulato con Gamma presenta connotati che lo distinguono da un ordinario contratto di licenza e che la natura dei corrispettivi si evince anche dalle modalità di determinazione degli stessi, che non prevedono il riconoscimento di un canone periodico, come tipicamente avviene in forza di contratti di concessione di licenza, bensì risultano parametrate ai ricavi effettivamente derivanti dalla vendita del Prodotto.

La Società ritiene che le clausole contrattuali che dispongono la concessione reciproca di licenze di beni immateriali confermano tale qualificazione in quanto:

a) "*i beni immateriali sono stati sviluppati congiuntamente dalle Parti nel corso del progetto ed attengono a nuovi beni immateriali non esistenti in precedenza;*

b) *la concessione incrociata di licenze nell'ambito di un accordo complesso come quello in discussione non è dirimente ai fini della qualificazione fiscale del reddito;*

c) *in ogni caso le licenze in oggetto sono solo quelle strettamente necessarie e ancillari all'esecuzione delle finalità e dell'oggetto stesso del MPCA ..., ossia lo sviluppo congiunto, la realizzazione, la commercializzazione e la vendita - attività,*

queste, svolte nell'ambito di un più ampio e costante rapporto di cooperazione strategica - di una nuova categoria di prodotti totalmente innovativi".

In relazione al punto a), l'Istante richiama la risposta ad interpello n. 23 del 1 febbraio 2019, nella quale sono stati individuati alcuni segni distintivi dell'attività svolta dal contribuente che hanno portato l'Agenzia delle Entrate a concludere che i relativi corrispettivi fossero da ricondurre ad utili di impresa piuttosto che a canoni.

In particolare, richiamando il paragrafo 10.2 del Commentario del Modello OCSE, è stato osservato che un corrispettivo assume la natura di canone qualora sia afferente allo "*sviluppo di un disegno, di un modello o di un progetto che siano già esistenti*". Nel caso in esame, il Prodotto rappresenta una nuova iniziativa economica avente ad oggetto il lancio di un prodotto unico nel panorama mondiale degli occhiali e tecnologicamente innovativo.

Quanto al punto b) la Società precisa che la concessione reciproca di licenze ha lo scopo di legittimare Alfa a "*installare i software necessari sulla ..., trattandosi pertanto di un mero diritto di installare in modo seriale il programma ..., senza tuttavia che questo implichi per Alfa alcun diritto di sfruttamento economico del programma stesso*".

L'Istante ritiene, altresì, che la mera constatazione della concessione di licenze tra le Parti non possa comportare alcuna modifica sostanziale alla natura del reddito dei Corrispettivi (i.e. *Revenue Share*). A riguardo, l'Istante rappresenta che le *US Technical Guidelines*, con riguardo alla qualificazione di canoni di cui all'articolo 12, chiariscono che "*il fattore primario per determinare se i corrispettivi pagati per l'utilizzo o il diritto ad utilizzare software siano da intendersi alla stregua di canoni ovvero di utili di impresa è la natura dei diritti trasferiti. Il fatto che una transazione sia caratterizzata da una licenza ai sensi del diritto sul copyright non rappresenta un elemento conclusivo. Per esempio, come discusso e condiviso tra i negoziatori, una tipica vendita al dettaglio di software standard confezionati "shrink wrap" generalmente non darà luogo a canoni, sebbene ai fini della normativa sul copyright*

possa essere definita alla stregua di una licenza. Le modalità con le quali un software è oggetto di trasferimento non sono rilevanti per l'analisi. Di conseguenza se un software è trasferito elettronicamente ma i diritti ottenuti dal beneficiario sono sostanzialmente quelli di un diritto per una copia del programma, il pagamento sarà considerato un utile di impresa" (traduzione di cortesia).

L'istante, in sostanza, ritiene che nel caso in esame il corrispettivo pagato non costituisce la remunerazione per l'uso o la concessione in uso di beni immateriali, bensì il compenso per i servizi resi da Gamma nelle fasi di realizzazione del Prodotto che *"non riguardano solo le attività prodromiche e necessarie alla realizzazione del Prodotto, ma anche quelle successive alla vendita dello stesso"*.

In merito al punto c), l'Istante rappresenta che la concessione delle licenze costituisce una minima parte, del tutto marginale e irrilevante, dell'effettivo contributo apportato da Gamma al progetto e la finalità dell'operazione non è l'ottenimento dei diritti di sfruttamento economico dei beni immateriali.

Nello specifico, la Società richiama il contributo fornito dal Commentario all'articolo 12 della Convenzione in merito ai contratti misti che hanno a oggetto *know how* e *software*, secondo cui, per la corretta qualificazione dei compensi derivanti da contratti caratterizzati dalla contemporanea presenza di prestazioni di servizi e di concessione di licenze, qualora sia individuabile la componente che costituisce l'oggetto principale del contratto, l'intero compenso ed il relativo trattamento fiscale deve considerarsi riconducibile ad essa.

La Società, in conclusione, ritiene che i corrispettivi conseguiti da Gamma devono essere inquadrati nella categoria dei redditi d'impresa, imponibili esclusivamente nello Stato di residenza del percettore (articolo 7 della Convenzione) poiché non prodotti in Italia tramite una stabile organizzazione, per effetto del combinato disposto dell'articolo 151, comma 3 e 23 comma 1, lettera e) del TUIR. Per l'effetto, l'Istante ritiene di non essere tenuta ad assolvere alcun obbligo previsto in capo al sostituto d'imposta ai sensi dell'articolo 25, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che il presente interpello, come sottolineato dallo stesso interpellante, è circoscritto alla corretta qualificazione, ai fini fiscali, dei pagamenti a titolo di *Revenue Share* riconosciuti da Alfa a Gamma a fronte dello sviluppo congiunto del Prodotto.

Esula, pertanto, dalla presente analisi qualunque considerazione in merito:

- al trattamento fiscale dell'"*Attribution Fee*";
- al trattamento fiscale di eventuali *royalties* implicite sottese alle previsioni contrattuali, come ad esempio quella eventualmente correlata alla concessione in licenza di Alfa a Gamma dei propri beni immateriali;
- a ogni altra questione diversa da quelle che hanno costituito espressa richiesta da parte della Società.

Si precisa, inoltre, che esula dalla presente analisi la correttezza e la completezza dei valori indicati dal contribuente, restando, a tali fini, impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Sempre preliminarmente, si rappresenta che la presente analisi prescinde da ogni possibile valutazione sulla presenza o meno di una stabile organizzazione della società di diritto statunitense Gamma.

Il dubbio interpretativo prospettato dall'Istante riguarda, nello specifico, la qualificazione fiscale dei compensi corrisposti a un soggetto non residente in forza di un accordo quadro (*Master Product Collaboration Agreement* - "MPCA"), sottoscritto tra Alfa e Gamma al fine di stabilire una cooperazione strategica per lo sviluppo congiunto di nuovi progetti e regolare le relative obbligazioni.

Alla luce delle disposizioni contrattuali dettate dalle parti, della specifica natura della collaborazione e dell'intento dei contraenti, Alfa ritiene che i corrispettivi che saranno versati a Gamma a titolo di *Revenue Share* oggetto dell'istanza di interpello

non vadano considerati alla stregua di "canoni", il cui trattamento fiscale è disciplinato dall'articolo 12 della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo degli Stati Uniti d'America, ma vadano ricondotti tra i *business profits* di cui all'articolo 7 della citata Convenzione.

Ciò in ragione del fatto che il contenuto prevalente dell'accordo sottoscritto con Gamma non riguarda l'uso o la concessione in uso di beni immateriali e che la concessione di licenze da parte di Gamma assume un carattere meramente ancillare rispetto alla prestazione di servizi.

In merito alla nozione di "canoni", l'articolo 12 della Convenzione al paragrafo 4, definisce tali componenti quali "*compensi di qualsiasi natura corrisposti, tra l'altro, per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche*", ivi compresi, per quanto di interesse, *software* per computer e marchi di fabbrica o di commercio.

Sia ai fini della normativa domestica (cfr. Legge 22 aprile 1941, n. 633 - c.d. legge sul diritto di autore - secondo cui per "*software protetto da copyright*", la cui tutela è garantita ai sensi della predetta disposizione, si intendono i programmi per elaboratore, in qualunque forma espressi, purché originali e quale risultato di creazione intellettuale dell'autore) che ai fini della normativa convenzionale, *software*, marchi e programmi rientrano tra le opere tutelabili dal diritto d'autore.

Tanto premesso, si osserva che gli accordi sottoscritti tra Alfa e Gamma contemplano diverse disposizioni, alcune delle quali si sostanziano nell'esecuzione di servizi - comprendenti, tra l'altro, le attività di marketing e gli *after-sales services* -, altre essenzialmente riconducibili alla concessione (reciproca) di licenze su marchi e *software*.

Con specifico riferimento alla concessione di licenza sulla componente *software*, vengono in rilievo, in relazione ai pagamenti effettuati da Alfa, le seguenti disposizioni contrattuali contenute nel MPCA:

- l'articolo (...), ai sensi del quale Gamma concede ad Alfa, in relazione al

Prodotto, una licenza non esclusiva, non trasferibile per (a) utilizzare e riprodurre la tecnologia di Gamma allo scopo di sviluppare e testare il Prodotto ed eseguire le attività previste dal MPCA, (b) distribuire l'*Onboard Software*, come integrato ... del Prodotto da parte dell'..., e (c) produrre, assemblare, testare, confezionare, distribuire e vendere il Prodotto;

- l'articolo (...) da cui emerge che ogni IP sviluppato dalle Parti durante l'esecuzione del progetto (incluso l'*Onboard Software*) rimane di esclusiva proprietà dell'inventore (nel caso di specie Gamma), fatta salva la reciproca concessione all'altra Parte del diritto ad utilizzare e sfruttare l'invenzione per riprodurre, distribuire e preparare i prodotti basati su tali invenzioni.

Per quanto attiene, invece, alla componente Marchi viene in rilievo l'articolo (...) del MPCA in forza del quale Gamma concede ad Alfa una licenza non esclusiva e non trasferibile ad utilizzare il Marchio di Gamma esclusivamente al fine della produzione, marketing e promozione del Prodotto come specificato nel relativo

Ai fini della soluzione del quesito in esame, è possibile fare riferimento ai chiarimenti contenuti nel Commentario del Modello OCSE che si ritengono applicabili, agli specifici fini in esame, anche alle disposizioni della citata Convenzione Italia - USA.

In particolare, per quanto attiene all'individuazione dei pagamenti ricevuti per l'uso e la concessione in uso, il paragrafo 13.1 del Commentario all'articolo 12 chiarisce che questi rientrano nella definizione di canoni se effettuati a fronte del riconoscimento di un "diritto parziale" di utilizzo dell'opera tutelata, in assenza del quale sarebbe violato il diritto d'autore. Tale precisazione è confermata dal paragrafo 15, nel quale viene ribadito che se il trasferimento riguarda la piena proprietà del diritto d'autore, il pagamento non rappresenta una *royalty*, ma un utile d'impresa.

Dette caratteristiche si ritengono integrate nelle fattispecie in esame. In forza delle citate disposizioni, Gamma mantiene la titolarità esclusiva della proprietà sia dell'*Onboard Software* che del marchio Gamma; la concessione in uso di tali intangibili al

fine di "riprodurre, distribuire e preparare" il Prodotto e promuovere lo stesso sul mercato, configura, pertanto, a tutti gli effetti, il riconoscimento di un "diritto parziale" di utilizzo delle opere tutelate, in assenza del quale risulterebbe violato il diritto d'autore.

Con specifico riguardo alla componente software, si richiamano, le "*Technical Explanation*" del Trattato Italia - Usa le quali, allineandosi alla posizione espressa dal Modello OCSE (in particolare al paragrafo 17.2 del Commentario), affermano che il *software* per computer è generalmente protetto dalle leggi sul *copyright* in tutto il mondo e che i compensi possono essere classificati sia come redditi d'impresa sia come *royalties*, in relazione ai fatti e alle circostanze che hanno dato origine al pagamento.

Nell'ipotesi in cui, dopo il trasferimento del *software*, i diritti ottenuti dal cessionario sono sostanzialmente equivalenti ai diritti su una copia del programma, quando il contratto disciplini l'utilizzo del *software* per fini personali, il pagamento sarà considerato profitto aziendale, per cui tale compenso non è configurabile come *royalty* e costituisce quindi reddito d'impresa.

Al contrario, sono qualificati come *royalty* ai sensi dell'articolo 12 della Convenzione i guadagni derivanti dall'alienazione di qualsiasi diritto o proprietà nella misura in cui il guadagno è subordinato alla produttività, all'uso o all'ulteriore alienazione del diritto (cfr. fogli 42-43, *US Technical Explanation*).

Questo è il caso dei compensi derivanti dalla concessione del diritto di sfruttamento economico del *software*, il quale comprende il diritto di riproduzione, distribuzione e di sviluppo del *software* medesimo.

Tale ultima modalità di concessione non differisce dalla fattispecie descritta dall'Istante, considerato che i *software* concessi ad Alfa non vengono impiegati per finalità personali o di godimento dell'Istante, ma sono necessari e funzionali a garantire la piena fruibilità da parte dell'utente finale del Prodotto, di cui i *software* sono una componente fondamentale e discriminante per la sua collocazione sul

mercato.

Secondo quanto disposto dall'articolo (...) del MPCA, infatti, Alfa ha ottenuto in concessione da Gamma un diritto non esclusivo e non trasferibile alla distribuzione del *software*, il quale assolve una funzione tipicamente commerciale in quanto incorporato all'interno di un prodotto destinato alla vendita presso il pubblico.

In tal senso, l'Amministrazione finanziaria si è espressa con la Risoluzione 3 aprile 2008, n. 128/E, confermando le indicazioni contenute nella Risoluzione 30 luglio 1997, n. 169, in cui è stato precisato che, conformemente all'articolo 12 del modello di Convenzione e al Commentario, i compensi a società straniere prive di una stabile organizzazione in Italia, corrisposti a fronte dell'acquisto di programmi *software*, non costituiscono *royalties* solo nel caso in cui tale acquisto sia finalizzato al puro utilizzo personale.

Per quanto concerne i chiarimenti resi nel paragrafo 10.2 del Commentario all'articolo 12 del Modello OCSE, si osserva che il presupposto per la qualificazione del compenso come *royalties* non è l'innovatività del bene immateriale, ma la sua pre-esistenza.

Riguardo a tale ultimo aspetto, si osserva che, con la circolare 7 aprile 2016, n.11/E, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che costituiscono un *intangible* giuridicamente tutelabile le informazioni aziendali e le esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali, soggette al legittimo controllo del detentore, ove tali informazioni: siano segrete, nel senso che non siano, nel loro insieme o nella precisa configurazione e combinazione, generalmente note o facilmente accessibili agli esperti ed agli operatori del settore; abbiano valore economico in quanto segrete; siano sottoposte, da parte delle persone al cui legittimo controllo sono soggette, a misure da ritenersi ragionevolmente adeguate a mantenerle segrete.

Nel caso in esame, la pre-esistenza dell'*Onboard Software* e della *Companion App*, nei termini sopra descritti, è comprovata dalla stessa modalità di corresponsione dei compensi, parametrati ai ricavi derivanti dalle vendite realizzate dall'istante. Tale

circostanza presuppone necessariamente che il bene commercializzato integri nel supporto fisico un bene immateriale pre-esistente.

Quanto all'ulteriore bene immateriale concesso in licenza, ossia il marchio Gamma, la sua esistenza è antecedente rispetto agli stessi rapporti commerciali tra le parti.

Tutto ciò premesso, si ritiene integrata la condizione richiesta dall'articolo 12 della citata Convenzione tra Italia e Stati Uniti - come esplicitata dal Commentario con riferimento alla distinzione tra diritto pieno e parziale di utilizzo dell'opera tutelata - per ricondurre una quota dei relativi pagamenti effettuati dall'Istante, in relazione al più volte citato MPCA, nell'ambito della categoria convenzionale dei "canoni".

Considerato che i suddetti pagamenti derivano da un contratto complesso, comprendente diverse attività e reciproche concessioni, si ritiene corretto applicare alla fattispecie in esame quanto previsto al paragrafo 11.6 del Commentario all'articolo 12, relativamente ai c.d. contratti "misti", in cui si evidenzia la necessità di suddividere l'importo totale del corrispettivo dovuto sulla base delle informazioni contenute nel contratto, ovvero mediante una ragionevole ripartizione, applicando il trattamento fiscale appropriato per ciascuna parte.

Nel caso in esame, sulla base di quanto sopra argomentato, la componente *software* sviluppata e concessa in uso da Gamma, nonché la possibilità di sfruttare economicamente l'*Onboard Software* costituiscono elementi caratterizzanti il Prodotto, rispetto al quale assumono importanza prevalente. In assenza di tali elementi, infatti, non esisterebbero, tra il Prodotto e gli articoli commercializzati autonomamente dall'Istante, differenze sostanziali.

In applicazione del paragrafo 11.6 del Commentario OCSE all'articolo 12 del Modello di Convenzione, Il trattamento applicabile alla parte principale (*royalties*) dovrebbe - in linea di principio - essere applicato all'intero corrispettivo (*should generally be applied*).

Solo qualora l'Istante riesca a determinare secondo parametri oggettivi la quota -

che, come evidenziato, appare non prevalente - relativa alle attività che sono riconducibili a prestazioni di servizi, tale componente potrà essere tassata nel solo Stato di residenza del percettore in assenza di stabile organizzazione nel territorio dello Stato di detto soggetto.

Resta inteso che il trattamento convenzionale è subordinato alla sussistenza dei requisiti previsti dalle medesime Convenzioni, ossia: - che il percettore sia fiscalmente residente nello Stato partner negoziale interessato; - che il percettore sia, altresì, il beneficiario effettivo dei canoni; - che tale beneficiario effettivo non eserciti, in Italia, un'attività commerciale o industriale per mezzo di una stabile organizzazione.

Tali circostanze si assumono acriticamente come ricorrenti in quanto, involgendo profili fattuali, non possono essere oggetto di valutazione in sede di interpello.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e correttezza e non si estende a questioni diverse da quelle che hanno costituito specifica richiesta di parere.

**IL DIRETTORE CENTRALE, CAPO DIVISIONE
AGGIUNTO**

(firmato digitalmente)