

Risposta n. 75

OGGETTO: Articolo 10, comma 1, n. 9) del Dpr n. 633 del 1972 - Trattamento, ai fini Iva, dei servizi di promozione del gioco online attraverso siti c.d. "comparatori di quote".

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

QUESITO

La società **Alfa** con socio unico (di seguito, "**Alfa**" o "Istante") è stata costituita nel (...) in seguito alla vincita di un bando indetto dall'Azienda Autonoma dei Monopoli di Stato (AAMS) per l'assegnazione di concessioni per l'esercizio dell'attività di scommessa sportiva ed è posseduta per il 100 per cento dalla società **Beta**. La società è attiva nel mercato delle scommesse e, in particolare, ha concentrato le proprie attività nel settore del gioco *online*. **Alfa** risulta aggiudicataria in continuità di una concessione per l'esercizio a distanza dei giochi pubblici, avente numero (...) e con scadenza (...).

Nell'ambito della promozione del gioco *online*, un ruolo è ricoperto dai soggetti che svolgono la cosiddetta attività di affiliazione, ovverosia di soggetti (lavoratori autonomi, ditte individuali, società commerciali) che, per il tramite di siti c.d. "comparatori di quote", svolgono attività di informazione, comparazione e promozione, consentendo ai potenziali giocatori di accedere direttamente alle

piattaforme di gioco dei diversi operatori del settore, tra cui **Alfa**.

Tali attività sono regolate mediante un contratto tra l'affiliato e "**Alfa Partners**". Quest'ultimo è un programma di affiliazione gestito congiuntamente e solidalmente da **Alfa** e altre due società del gruppo.

L'articolo 1.1 del contratto prevede che "*L'Affiliato, nell'ambito del presente Accordo, fornisce alla **Alfa Partner** dei servizi di marketing, come contraente autonomo*". Il contenuto della prestazione è ribadito all'articolo 3.2 ove è previsto che "*L'Affiliato è tenuto a commercializzare i Siti e a indirizzare verso di essi i potenziali giocatori*".

In sostanza, l'affiliato espone sul proprio sito *web* delle informazioni comparate su *provider* di gioco lecito che consentono al visitatore del sito:

- di informarsi sull'esistenza dei *provider* stessi;
- di informarsi sulle varie condizioni di gioco dei suddetti *provider*,
- eventualmente, per il tramite di *banner*, di approdare immediatamente al sito del *provider* del gioco lecito prescelto.

L'articolo 1.1 del contratto prevede che:

- "*Nessuna delle parti del presente Accordo è un agente, un rappresentante o un socio dell'altra parte*";

- "*L'Affiliato non avrà alcun diritto, potere o autorità per stipulare Accordi per o per conto della **Alfa Partners**, né potrà assumere obblighi o responsabilità per conto della stessa, né potrà in alcun modo vincolare la **Alfa Partners**.*"

- "*Il presente Accordo non dovrà essere inteso come contratto di lavoro subordinato, di associazione, di agenzia, di joint venture o di partnership tra la **Alfa Partners** e l'Affiliato*".

L'articolo 1.4 precisa che "*Il Sito della **Alfa Partners** sarà pubblicizzato e promosso sul sito dell'Affiliato, che promuove esclusivamente operatori del gioco d'azzardo ai quali è stata concessa una licenza nella giurisdizione di riferimento*".

L'istante precisa che la prestazione richiesta all'affiliato quindi è un'attività di

pubblicità e promozione intesa come informazione e comparazione, come riconosciuto anche dall'Autorità per la Garanzia nelle Comunicazioni.

Per quanto riguarda la remunerazione, l'istante precisa che essa è contrattualmente denominata "Commissione" e viene corrisposta in base a un resoconto mensile recante il numero dei nuovi giocatori che si sono iscritti alla piattaforma di **Alfa** durante il mese di riferimento e hanno effettuato il deposito minimo richiesto presso il proprio conto di gioco.

Alfa, infatti, traccia la provenienza dei giocatori che approdano al sito di gioco in modo da riconoscere agli affiliati il compenso solo ed esclusivamente nel caso in cui il visitatore, dopo essere approdato sul sito, decidesse di sottoscrivere il contratto di gioco.

Circa le modalità di esecuzione della prestazione dell'affiliato e la tipologia di gioco cui la stessa si riferisce, con documentazione integrativa, la società istante, fra l'altro, ha chiarito che (i) la piattaforma di gioco (chiamata ...), creata e certificata da **Alfa** in relazione alla concessione AAMS per il gioco On-Line n. (...) di proprietà di **Alfa**, nonché il processo di erogazione del servizio di gioco sono interamente automatizzati: l'erogazione del servizio di gioco funziona esclusivamente sulla base di *software* e di algoritmi e l'intervento dell'operatore e, nello specifico, del personale di **Alfa**, si limita ad attività quali assistenza ai clienti in caso di malfunzionamenti e al mantenimento dell'operatività della piattaforma; (ii) anche le attività svolte dall'affiliato sono interamente automatizzate: sul sito dell'affiliato è infatti posto un *banner* che, tramite un *link*, conduce direttamente al portale **Alfa** e non vi è alcun intervento proattivo dell'affiliato per convogliare il giocatore verso la piattaforma **Alfa**.

La prestazione in discorso viene svolta da una pluralità di soggetti, di cui la maggior parte non residenti, per i quali **Alfa** risulta debitore di imposta ai sensi dell'articolo 17, comma secondo, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Essendo **Alfa** debitore di imposta ha la necessità di chiarire ai fini dell'IVA il corretto inquadramento

dell'operazione.

L'attività dell'affiliato potrebbe essere inquadrata come attività avente mera finalità divulgativa e promozionale e concretizzare una prestazione che solo in via mediata e indiretta potrebbe correlarsi alla conclusione dei contratti di gioco. La relativa remunerazione risulterebbe assoggettabile a IVA con applicazione dell'aliquota ordinaria.

D'altra parte, la suddetta attività potrebbe ben attagliarsi a una figura di intermediario in senso ampio, in riferimento al punto 9), del primo comma, dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, senza ricadere nel divieto di intermediazione previsto dalla lettera g) del comma 2 dell'articolo 5 dello schema integrativo della convenzione di concessione per l'esercizio a distanza dei giochi pubblici.

Per quanto sopra esposto, con riferimento all'attività svolta dagli affiliati, l'Istante chiede se questa rappresenti un servizio generico imponibile con aliquota IVA del 22 per cento oppure se possa ricadere nell'esenzione prevista dall'articolo 10, primo comma, n. 9) del DPR n. 633 del 1972 per le attività di intermediazione relative alle operazioni nell'ambito delle scommesse.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Alfa ritiene che, analizzando le caratteristiche del servizio prestato e la sua idoneità a essere ricompreso nella definizione di "*attività di intermediazione relativa alle operazioni nell'ambito delle scommesse*", l'attività svolta dagli affiliati costituisce, ai fini IVA, attività di intermediazione atta a godere dell'esenzione, *ex* articolo 10, primo comma, punto 9) del DPR n. 633 del 1972.

A parere dell'Istante, il divieto di intermediazione nelle raccolte delle scommesse previsto dello schema generale di atto di convenzione e citato dall'Agenzia delle entrate nella risposta all'interpello 3 dicembre 2018, n. 89, fa riferimento a un quadro

di norme (comprendenti la sottoscrizione di contratti di gioco, la raccolta delle giocate, il pagamento delle vincite, ecc.) da parte di soggetti non autorizzati, che sono diverse rispetto a quelle in materia di IVA.

L'istante sottolinea che nel caso si specie il divieto in parola non sarebbe pertinente, atteso che il contratto di affiliazione non ha a oggetto alcuna attività di giocate, sottoscrizione di contratti o pagamento di vincite, ma una mera attività di informazione e comparazione di siti di gioco lecito.

Peraltro, l'Istante evidenzia che l'attività degli affiliati non può essere ricondotta alle ipotesi contrattuali di mediazione, mandato, agenzia e procacciamento di affari.

Nello specifico, l'attività degli affiliati non può essere ricondotta a:

- mediazione, in quanto questo contratto tipico richiede che il mediatore non intrattenga rapporti di collaborazione, dipendenza, rappresentanza con le parti, mentre nel caso *de quo* l'affiliato ha un contratto di attività di *marketing* a tempo indeterminato con il concessionario;

- mandato, atteso che nell'ambito di tale schema il mandatario conclude un affare per conto del mandante e acquista il diritto al compenso indipendentemente dal risultato raggiunto (obbligazione di mezzi), mentre nel caso di specie il compenso è dovuto solo se successivamente il visitatore del sito dell'affiliato si sposta sul sito del concessionario e conclude un contratto di gioco (obbligazione di risultato);

- agenzia, dato che in tale ipotesi contrattuale l'agente promuove, per conto dell'altra parte, la conclusione di contratti in una zona determinata, con continuità e stabilità, realizzando una collaborazione autonoma non episodica, con risultato a proprio rischio, mentre nel caso in esame l'affiliato non svolge un'attività costante e prodromica alla conclusione di contratti, limitandosi a fare da vetrina per vari prodotti e astenendosi da qualsiasi attività di agevolazione della conclusione del contratto;

- procacciamento d'affari, posto che in tale ipotesi il procacciatore

svolge attività non subordinata, caratterizzata dalla mancanza di stabilità e consistente nella mera segnalazione di potenziali clienti e nella raccolta di proposte di contratto (cosa che non può fare l'affiliato). Si considerano inoltre occasionali le prestazioni che dipendono dall'iniziativa del procacciatore. Il procacciamento presuppone dunque un ruolo attivo del procacciatore e una sua partecipazione alla conclusione del contratto con il cliente, non potendosi considerarsi tale un'attività di mero reindirizzamento.

Circa le modalità di esecuzione della prestazione, l'istante precisa che il contratto risulta standardizzato e replicabile alle medesime condizioni per molti soggetti. L'Affiliato è libero di determinare le modalità con le quali promuovere la piattaforma di gioco di **Alfa**. Nell'ambito dei contratti, infatti, viene chiarito che "*L'Affiliato sarà l'unico responsabile del contenuto e della scelta delle modalità di marketing*"; gli unici limiti posti riguardano eventuali pratiche scorrette o non conformi alle leggi del settore, che andrebbero a ledere l'immagine di **Alfa**.

La remunerazione non si sostanzia in un corrispettivo predeterminato per una prestazione pubblicitaria che prescinde dall'efficacia della stessa. L'Affiliato viene remunerato, infatti, solo se il potenziale giocatore accede alla piattaforma di gioco gestita da **Alfa** direttamente dal sito dell'affiliato e completa l'attivazione di un proprio *account* di gioco, procedendo anche al deposito di denaro presso il conto di gioco. La remunerazione per l'Affiliato matura solo quando viene concluso ed eseguito un "contratto" tra **Alfa** e il giocatore. Il compenso si configura, quindi, come una vera e propria provvigione legata al numero di nuovi giocatori acquisiti che effettuino traffico sulla piattaforma di gioco. Questa caratteristica è tipica di ogni rapporto di intermediazione, mirato a mettere in contatto diretto due soggetti e remunerato solo una volta che un accordo tra le parti viene siglato e/o eseguito. In buona sostanza l'affiliato si interpone tra il potenziale giocatore e il *provider* di gioco lecito.

Il contratto ha durata continuativa, decorrente dalla sottoscrizione fino al momento in cui una delle due parti comunichi all'altra per iscritto l'intenzione di procedere alla sua risoluzione. Tale rapporto stabile riconduce la prestazione nell'alea

dei rapporti di intermediazione.

Appare quindi evidente, ad avviso dell'istante, che il rapporto in essere tra **Alfa** e gli Affiliati non possa essere ricondotto a una semplice conduzione di una campagna di *marketing* (obbligazione di mezzi), bensì configuri un rapporto stabile nel quale diventa chiave il risultato raggiunto (obbligazione di risultato), cioè aver procurato a **Alfa** nuovo volume d'affari, condizione che caratterizza tutti i rapporti di intermediazione.

L'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972 include tra le operazioni esenti dall'imposta quelle relative all'esercizio, tra gli altri, delle scommesse a totalizzatore o a quota fissa, nonché le operazioni di mandato, mediazione e intermediazione connesse. La terminologia adottata dal Legislatore è volutamente generale: esso identifica due contratti tipici (il contratto di mandato e il contratto di mediazione), ma allo stesso tempo sembra voler ricomprendere nella categoria residuale dell'intermediazione tutte le attività connesse alla raccolta di giocate, mirate a mettere in contatto il fornitore con i clienti (nel caso di specie, il concessionario con i potenziali giocatori).

L'Agenzia delle Entrate, rispondendo a diversi quesiti sull'applicabilità dell'articolo 10, primo comma, punto 9, del D.P.R. n. 633 del 72, si è più volte espressa sul fatto che la categoria dell'intermediazione, in questo contesto, non costituisce una figura giuridicamente delimitata.

Tale tesi è stata confermata nella risoluzione n. 77 del 16 luglio 1998 (cfr. allegato n. 7 all'istanza) e nella risoluzione 354/E del 6 luglio 2007 (cfr. allegato n. 8 all'istanza), nelle quali è stato chiarito che "*l'intermediazione non costituisce una figura negoziale specifica*" e nell'ambito della stessa possono ricondursi "*tutte le ipotesi contrattuali che comportano, comunque, un'interposizione nella circolazione dei beni e servizi*". La risoluzione n. 77 del 1998 citata comprende nel novero di tale figura negoziale i contratti di mandato, agenzia e mediazione, non escludendo che possano riferirsi all'attività di intermediazione anche altri schemi negoziali.

La citata Risposta n. 89 del 2018 cita a sua volta la Risoluzione n. 343/E del 4 agosto 2008, con la quale si ritiene che le attività di consulenza in materia di investimenti, sempreché strettamente collegate a un'operazione di negoziazione, devono ritenersi riconducibili tra le prestazioni di mediazione, intermediazione e mandato esenti ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 9) e 4), del D.P.R. n. 633 del 1972.

L'esenzione IVA è applicabile, ovviamente, solo a condizione che le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione siano strettamente collegate e connesse con le operazioni di cui ai numeri da 1) a 7) del citato articolo 10 del DPR n. 633 del 1972.

L'istante evidenzia che il principio espresso nella risoluzione n. 343/E del 2008 è stato ripreso anche con la risoluzione n. 267/E del 30 ottobre 2009, con la quale, in ambito di intermediazione assicurativa, si è stabilito che nell'intermediazione dovesse essere inclusa anche la mera consulenza e assistenza finalizzata all'attività di presentazione di prodotti assicurativi.

La soluzione prospettata è coerente, ad avviso dell'Istante, alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

Il primo dei due arresti in materia (sentenza del 13 luglio 2006, causa C-89/05) riguarda una prestazione di servizi complessa a favore di una società concessionaria. La prestazione consisteva nella messa a disposizione di personale, locali e attrezzature al fine di svolgere un servizio di *call center* per l'accettazione di scommesse. La prestazione prevedeva il pagamento di un compenso a remunerazione di tutti i fattori messi a disposizione. Alcune delle attività erano talmente generiche e aspecifiche (messa a disposizione di locali) che la Corte non poteva che concludere per l'applicabilità dell'IVA.

Il secondo caso in materia (sentenza del 14 luglio 2011, causa C-464/10), al contrario, fa riferimento a un'attività sicuramente più pertinente, ovvero la raccolta di giocate da parte di un intermediario, attività vietata in Italia; la sentenza conclude per l'applicabilità dell'esenzione trattandosi di un'attività concernente l'attività dei

concessionari e demandata a un intermediario.

L'istante evidenzia che in tema di esenzione è ben vero che la giurisprudenza comunitaria è costante nel ritenere che le ipotesi di esenzione debbano essere interpretate in maniera restrittiva, per di più in ambito di gioco d'azzardo, dove l'esenzione non è riconosciuta per motivi "sociali", ma di difficoltà di applicazione dei meccanismi tipici dell'IVA, ma ad avviso dell'istante ricondurre la fattispecie corrente nell'ambito dell'esenzione prevista dal numero 9) del primo comma dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972 non richiede alcuna interpretazione estensiva della norma, ma solo letterale.

L'attività di *marketing* prestata dagli Affiliati, per le sue modalità, risulta connotata di diversi elementi tipici dell'attività di intermediazione. Per questo motivo dovrebbe anch'essa godere dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto. Trattasi peraltro di un'attività di orientamento dei consumatore che rappresenta un preciso obbligo in capo al concessionario, previsto dall'articolo 5, comma 2, lettera c), dello schema di atto integrativo della concessione (cfr. allegato n. 3 all'istanza) e che, in base all'articolo 5, comma 1, dello stesso atto, può essere adempiuto direttamente o demandato a terzi, per cui sussistono elementi di connessione con le conclusioni della succitata sentenza del 14 luglio 2011, causa C-464/10.

Tanto premesso, l'istante ritiene che la prestazione svolta dagli Affiliati possa configurare, a soli fini IVA, attività di intermediazione rispetto alla raccolta delle scommesse e pertanto suscettibile di ricadere nella fattispecie di esenzione prevista dall'articolo, primo comma, n. 9) del DPR n. 633 del 1972 per i suddetti motivi, così riassumibili: trattasi di attività che (i) viene svolta in *compliance* con le linee guida della competente Autorità delle Comunicazioni in ordine alle modalità attuative del divieto di pubblicità dei gioco d'azzardo prevista dal D.L. n. 87 del 12 luglio 2018; (ii) non ricade nel divieto di intermediazione posto dalle norme in materia di gioco d'azzardo; (iii) prevede un Contratto *standard* per qualsiasi affiliato; (iv) viene remunerata in base al risultato raggiunto e non ai mezzi impiegati; (v) si sostanzia in

un'interposizione nella circolazione dei servizi; (v) avviene nell'ambito di un rapporto a durata indefinita; (vi) è obbligatoria in base all'atto integrativo della concessione.

Nelle more della risposta e, in un'ottica prudenziale, **Alfa** ha optato per qualificare le suddette operazioni come prestazioni generiche, soggette ad IVA in misura ordinaria, includendo nella dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2018 le sopraesposte operazioni passive da soggetti non residenti tra gli acquisti imponibili, esponendo quindi anche il maggior debito di imposta da queste derivante. Qualora si riceva conferma che la soluzione interpretativa proposta è corretta, anche per il tramite del silenzio assenso, **Alfa** inizierà ad applicare l'esenzione alle fatture ricevute da Affiliati residenti nell'Unione Europea e ad autofatturare in esenzione le prestazioni da parte di Affiliati residenti al di fuori dell'UE. Inoltre, presenterà una dichiarazione IVA 2019 integrativa esponendo tali operazioni passive tra gli acquisti esenti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, appare opportuno precisare che, non rientrando tra le competenze della scrivente ogni valutazione in ordine alla compatibilità delle attività oggetto di interpello, come descritte dalla società istante, con il divieto di intermediazione per la raccolta del gioco a distanza e il divieto di raccolta presso luoghi fisici e di ogni altro obbligo o divieto imposto dalla normativa extra-fiscale in tema di giochi, la scrivente ha preliminarmente acquisito il parere dell'Agenzia Dogane e Monopoli (di seguito ADM), trasmesso con nota prot. 171528 del 31 ottobre 2019.

Con la predetta nota l'ADM ha ritenuto, tra l'altro, quanto segue: *«La c.d. "comparazione di quote" rientra (...) in un ambito di attività di tipo privatistico e quindi non coperta dalla riserva dello Stato. I siti che svolgono questo tipo di servizio,*

pertanto, non sono sottoposti ad autorizzazioni da parte di questa Agenzia ma, potendo rivestire carattere promozionale del gioco on-line, non devono in alcun modo contenere link che rimandino a siti di gioco illegali (di concessionari non autorizzati) e devono rispettare per quanto concerne la pubblicità le vigenti disposizioni di legge tra cui quelle contenute nel decreto Balduzzi (n. 158 del 13 settembre 2012) e le nuove disposizioni introdotte dal c.d. Decreto Dignità (d.l. n. 87 del 12 luglio 2018) la cui competenza è riconducibile all'Autorità per la Garanzia nelle Comunicazioni. (...) Pertanto, lecita è la promozione del gioco a distanza che può avvenire on line, tramite siti di comparazione, ovvero in sede fisica, presso i c.d. punti vendita di ricarica; ciò che integra intermediazione è l'eventuale frapposizione tra concessionario e giocatore nell'effettuazione della giocata che deve essere fatta personalmente, dal giocatore, sul proprio conto di gioco, collegandosi al sito prescelto del concessionario.

Con riferimento al caso di specie e agli elementi utili ai fini della qualificazione del rapporto, l'ADM ha ritenuto che *«l'attività che l'affiliato si impegna a svolgere in favore della **Alfa**, avente finalità divulgativa e promozionale concretizza (...) una prestazione che **solo in via indiretta può correlarsi alla conclusione dei contratti di conto di gioco**».*

Tanto premesso, con specifico riferimento all'applicabilità dell'esenzione prevista dall'articolo 10, primo comma, n. 9) del DPR n. 633 del 1972 all'attività svolta dagli affiliati, attraverso siti c.d. "comparatori di quote", nei confronti dell'istante, si osserva quanto segue.

Ai sensi del citato articolo 10, primo comma, n. 9) del DPR n. 633 del 1972, sono esenti da IVA le "prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai numeri da 1) a 7)" della medesima disposizione. Tra le operazioni cui fa rinvio il n. 9) del predetto articolo 10, primo comma, sono incluse le operazioni relative all'esercizio dei giochi, delle scommesse e delle operazioni di raccolta delle giocate, di cui ai nn. 6) e 7) dello stesso articolo 10 del DPR n. 633 del 1972.

Circa il perimetro applicativo dell'articolo 10, primo comma, numero 9), si richiamano in primo luogo i chiarimenti forniti con le risoluzioni n. 77 del 16 luglio 1998 e n. 354/E del 6 dicembre 2007, richiamate altresì dall'istante, relativamente alle prestazioni di "*mandato, mediazione ed intermediazione*" nelle operazioni di cui al n. 1) dell'articolo 10, secondo cui sono riconducibili nel novero della figura negoziale dell'intermediazione tutte le ipotesi contrattuali che **comportano, comunque, una interposizione nella circolazione dei beni e servizi**, come ad esempio si verifica nei contratti di mandato, agenzia e mediazione.

Nella risposta n. 89 del 2018 richiamata dall'istante, la scrivente, nel rammentare il "*carattere restrittivo con cui devono essere interpretate le ipotesi di esenzione Iva (si veda, in proposito, la costante giurisprudenza della stessa Corte di Giustizia europea, tra cui anche la stessa sentenza resa nella causa C-124/07)*", ha ritenuto che un'attività avente **finalità divulgativa, promozionale e organizzativa dei giochi a distanza** "*concretizza una prestazione che solo in via mediata e indiretta può correlarsi alla conclusione dei contratti di conto di gioco e, perciò, la relativa remunerazione risulta assoggettabile ad Iva con applicazione dell'aliquota ordinaria*".

Al riguardo, si ritiene che tali conclusioni tornino applicabili anche al caso di specie, come confermato dal parere dell'ADM citato sopra.

Con specifico riguardo al caso in esame, infatti, l'istante ha rappresentato che intende avvalersi di soggetti Affiliati (lavoratori autonomi, ditte individuali, società commerciali) che, per il tramite di siti c.d. "comparatori di quote", svolgono attività di informazione, comparazione e promozione, consentendo ai potenziali giocatori di accedere direttamente alle piattaforme di gioco dei diversi operatori del settore, tra cui **Alfa**.

Come previsto dal punto 1.1 del Programma di affiliazione (cfr. allegato n. 4 all'istanza) l'Affiliato "*fornisce alla **Alfa** Partners dei servizi di marketing, come contraente autonomo*", non è agente o rappresentante dell'istante, "*non avrà alcun*

diritto, potere o autorità per stipulare Accordi per o per conto della Alfa Partners, né potrà assumere obblighi o responsabilità per conto della stessa, né potrà in alcun modo vincolare la Alfa Partners."

Il successivo punto 3.2 prevede che l'Affiliato "*è tenuto a commercializzare i Siti e a indirizzare verso di essi i potenziali giocatori*" e che lo stesso "*sarà l'unico responsabile del contenuto e della scelta delle modalità di marketing*".

Circa la durata del programma di affiliazione, il punto 2.22 prevede che lo stesso decorre dalla data in cui l'Affiliato riconosce e accetta i termini dell'Accordo, indicandone l'accettazione sul modulo di iscrizione *Affiliate sign-up form*, fino alla data di scadenza o di risoluzione dell'Accordo stesso conformemente ai termini in esso contenuti.

In relazione alle fattispecie oggetto del presente interpello, si osserva preliminarmente che il presente parere esula da ogni valutazione sulla qualificazione giuridica del contratto di affiliazione, trattandosi di questione che non è oggetto di alcun quesito dell'istanza.

Ai fini della soluzione della questione interpretativa sottoposta, si ritiene di dover valorizzare la circostanza che l'affiliato (i) non interviene nelle trattative, né nella fase di firma del contratto; (ii) non è investito del potere di vincolare la società istante o produrre effetti giuridici in capo alla **Alfa**; (iii) si limita a promuovere i prodotti offerti dalla società istante e a indirizzare i potenziali giocatori ai siti della **Alfa Partners**.

I predetti elementi dimostrano, infatti, che non sussiste, nel caso di specie, quel collegamento immediato e diretto dell'attività svolta dall'Affiliato con la sottoscrizione del contratto di gioco, quale elemento qualificante le ipotesi individuate dall'articolo 10, primo comma, n. 9) sia nelle forme tipiche espressamente contemplate (mandato e mediazione) sia nel più ampio riferimento alla intermediazione.

Ad avviso della scrivente, inoltre, non appare conferente il richiamo operato dall'istante alla sentenza della Corte di Giustizia del 14 luglio 2011, C-464/10, nella

quale i giudici comunitari, in relazione a un caso diverso dal caso *de quo* di intermediario che agisce in nome proprio, ma per conto di un committente che svolge un'attività di raccolta di scommesse, hanno chiarito che "*qualora un operatore economico partecipi - in nome proprio, ma per conto di un'impresa che organizza un'attività di accettazione di scommesse - alla raccolta di scommesse rientranti nell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista da tale art. 13, parte B, lett. f)* [ndr. articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 - Direttiva IVA], *si considera che quest'ultima impresa fornisca all'operatore di cui trattasi una prestazione di scommesse rientrante in tale esenzione, ai sensi del detto art. 6, n. 4* [ndr. articolo 28 della Direttiva IVA]".

Nel caso di specie, in base a quanto espressamente previsto dal programma di affiliazione e alle argomentazioni sopra esposte, si ritiene che l'Affiliato non "*partecipi - in nome proprio, ma per conto*" - della **Alfa** nella commercializzazione dei giochi *online*.

L'attività in rassegna non rappresenta un servizio di intermediazione nella commercializzazione dei giochi a distanza, bensì un servizio elettronico ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, del Regolamento d'esecuzione (UE) 15 marzo 2011, n. 282/2011.

Il predetto articolo dispone che: "*I «servizi prestati tramite mezzi elettronici», di cui alla direttiva 2006/112/CE, comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione*". Il paragrafo 2 della norma in commento include alla lettera *f)*, tra i servizi elettronici, tra l'altro, i servizi elencati nell'allegato I del medesimo Regolamento, che a sua volta include alla lettera *h)* la "*fornitura di spazio pubblicitario, compresi banner pubblicitari su una pagina o sito web*".

Peraltro, la Commissione europea, con le sue Note esplicative relative al luogo di prestazione dei servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici,

pubblicate il 3 aprile 2014 - di cui si sottolinea il carattere giuridicamente non vincolante - ha chiarito che i servizi che consistono nel confronto di prezzi (e i servizi offerti da siti *web* analoghi), essendo normalmente erogati tramite Internet e in modo automatizzato, "*dovrebbero normalmente essere considerati servizi prestati tramite mezzi elettronici*" (cfr. paragrafo 2.4.3.1. delle Note esplicative).

Per le argomentazioni sopra esposte, i servizi resi dall'affiliato nei confronti della società istante, soggetto passivo stabilito in Italia, quali servizi elettronici resi nell'ambito di un rapporto B2B, assumono rilevanza in Italia ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lettera *a*), del menzionato D.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui le prestazioni di servizi generiche (tra le quali sono incluse quelle relative ai servizi elettronici) sono tassabili nel luogo del committente stabilito nel territorio dello Stato. Conseguentemente, tali prestazioni devono essere assoggettate a IVA in misura ordinaria in Italia e, a tal fine, se rese da soggetti non residenti, il tributo deve essere assolto con il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'articolo 17, comma secondo, del D.P.R. n. 633 del 1972.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)