

Risposta n. 579/2021

OGGETTO: Momento di effettuazione delle prestazioni di servizi relative a rapporti negoziali instaurati anteriormente alla dichiarazione di fallimento.

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

QUESITO

Il Fallimento ALFA Football Club srl (di seguito, "Fallimento", "Istante" o "Società"), nella persona del curatore fallimentare (in breve, "Curatore"), chiede chiarimenti in merito agli adempimenti, ai fini IVA, degli obblighi e diritti derivanti da prestazioni di servizi relative a rapporti negoziali, instaurati anteriormente alla dichiarazione di fallimento, avvenuta con sentenza, pubblicata a fine 2017.

In particolare, l'Istante chiede se una fattura passiva, riferita alle annualità 2017 e 2018, la cui disponibilità cartacea è avvenuta soltanto nel 2021 mediante pec, relativa a "*premi di valorizzazione relativi ai propri tesserati, maturati con riferimento alla stagione 2017/2018*":

a) il cui corrispettivo non poteva essere versato al prestatore se non dopo una determinazione rimessa ad un'autorità indipendente che l'ha operata, effettivamente, soltanto nel 2021;

b) non presente nell'archivio amministrativo del committente in riferimento al

quale, un curatore, in seno alle verifiche delle quali è responsabile secondo la Legge fallimentare, ha potuto precedentemente ravvisare la sostanziale correttezza di tutti i libri e registri contabili obbligatori, comunque tenuti in modo tale da non impedire la ricostruzione del patrimonio e dei movimenti economici;

c) della quale non vi è evidenza di una pregressa ricezione e della quale il Fallimento è venuto in possesso soltanto a seguito di una pec inoltrata da ciascun prestatore su espressa richiesta dello stesso curatore,

legittimi l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA assolta all'atto del pagamento del corrispettivo in essa certificato, previa registrazione e liquidazione nel periodo di competenza individuato sulla base della data di ricevimento della pec, alla quale essa è stata allegata.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante evidenzia che per le società affiliate alla Lega Italiana calcio professionistico i crediti maturati a seguito dell'acquisto o della cessione dei contratti aventi ad oggetto la prestazione sportiva di atleti appartenenti alla stessa Lega ovvero a squadre appartenenti alla Lega di serie A o alla Lega di serie B, sono regolati cumulativamente per saldi maturati al termine dell'intervallo temporale di riferimento considerato ("calciomercato estivo" o "calciomercato di riparazione"). La Lega infatti opera in veste di "camera di compensazione" in ossequio alle peculiari regole istituzionali che governano il c.d. calciomercato.

Tanto premesso, la Società fa presente che relativamente alla stagione 2017/2018 aveva maturato un saldo a credito nei confronti della Lega per circa euro 292 mila. Dopo la dichiarazione di fallimento, il Curatore rilevava che l'Istante aveva ceduto questo credito a BETA S.p.a.

Per effetto del fallimento, la Lega si asteneva dal liquidare a BETA S.p.A. (cessionaria del credito) il credito di circa euro 292 mila.

Ne è derivato un complesso contenzioso, in cui si innestava l'azione revocatoria avviata dal Curatore, definito, in via transattiva a marzo 2021, convenendosi nel *quantum*, che la Lega avrebbe versato:

- a BETA S.p.A, cessionaria del credito, la somma di circa euro 129 mila;
- all'Istante la somma di circa euro 174 mila di cui quasi 39 mila, quale saldo attivo della campagna trasferimenti maturato nella stagione 2017/2018 non interessato alla precedente cessione.

Conseguentemente, al fine di garantire il corretto assolvimento dei connessi adempimenti contabili e fiscali, il Fallimento si obbligava a emettere fatture nei confronti delle società sportive tenute, per il tramite delle leghe competenti, al pagamento delle somme dovute a corrispettivo dell'acquisizione dei suddetti contratti relativi al periodo di novembre e dicembre 2017, gennaio, febbraio, marzo e aprile 2018.

Successivamente la Lega dava corso ai versamenti ai quali si era obbligata che, per quanto attiene all'Istante, portava nel mese di aprile 2021 alla riscossione di quasi euro 174 mila.

Preso atto della relativa riscossione, il Fallimento provvedeva a rilasciare fattura elettronica nei confronti di ciascuna società sportiva destinataria dell'addebito, risultando un'IVA dovuta per il secondo trimestre 2021, pari a circa euro 83 mila.

Ciò posto, la Società evidenzia che, dalla documentazione pervenuta dalla Lega, risultava, a sua volta, destinataria di una serie di fatture emesse da altre società sportive per premi di valorizzazione relativi ai propri tesserati, maturati con riferimento alla stessa stagione sportiva, prima di allora non ricevute, e, in ogni caso, non rinvenute dal Curatore nella documentazione contabile e amministrativa dell'Istante.

Il Curatore si pertanto è immediatamente attivato per richiederne copia a tutti gli emittenti con inoltro via pec.

Tanto considerato, il Fallimento ritiene che gli sia consentito esercitare il diritto

alla detrazione dell'IVA afferente le prestazioni di servizi in questione con riferimento al periodo d'imposta 2021 poiché entrato in possesso di una valida fattura soltanto nel corso di quest'ultimo anno.

Sul piano applicativo, l'imposta detraibile (pari a quasi euro 45 mila) verrebbe trattata alla stessa stregua dell'IVA addebitata dal Fallimento in relazione alle operazioni attive effettuate nei confronti delle altre società sportive, liquidate nell'anno 2021 dalla Lega e con IVA divenuta esigibile post fallimento.

Si attiverebbe così una procedura di registrazione, liquidazione e dichiarazione idonea a tenere distinte le operazioni pre-fallimentari con IVA divenuta esigibile post fallimento dalle ordinarie operazioni effettuate dal Curatore dopo la sua apertura, coerente con lo svolgimento dei rapporti, attivi e passivi, intercorsi e delle modalità attraverso le quali si è pervenuti alla loro tassazione.

Ne deriverebbe, potendo far concorrere i due saldi all'interno della stessa liquidazione periodica separata, un'IVA a debito pari a circa euro 38 mila.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è circoscritto al quesito posto dall'Istante, concernente il diritto alla detrazione dell'IVA addebitata da altre società sportive per premi di valorizzazione relativi ai propri tesserati, relativi alla stagione sportiva 2017/2018, le cui fatture passive sono pervenute al Fallimento soltanto nel 2021. Resta dunque impregiudicata ogni possibilità di sindacato da parte di questa Agenzia in merito alle altre fattispecie e informazioni evidenziate incidentalmente dalla Società che, poiché non pertinenti, sono qui assunte acriticamente.

La risposta al quesito richiede, in via preliminare, lo svolgimento di alcune considerazioni in merito al momento di effettuazione delle prestazioni di servizi e al momento in cui sorge il diritto del committente alla detrazione dell'IVA addebitata dal prestatore.

Nell'ambito della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (c.d. "Direttiva IVA") si distingue tra:

1) *"fatto generatore dell'imposta"*: il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;

2) *"esigibilità dell'imposta"*: il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito.

Per l'articolo 63 della Direttiva IVA, *"Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi"*. Tuttavia, ai sensi del successivo articolo 65, *"In caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato"*.

Nel predetto quadro, per effetto dell'articolo 66 della Direttiva IVA *"gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile in uno dei momenti seguenti:*

a) non oltre il momento dell'emissione della fattura;

b) non oltre il momento dell'incasso del prezzo;

c) in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta".

In attuazione delle sopra menzionate disposizioni unionali, la disciplina nazionale di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA") dispone, al terzo comma, che *"Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo si considerano effettuate al momento in cui sono rese (...). Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente*

all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento".

La disciplina nazionale, pur non richiamando espressamente la nozione di "fatto generatore" dell'imposta prevista della normativa unionale (cfr. art. 167 della Direttiva IVA), dà per scontata la distinzione tra esigibilità dell'imposta e il relativo fatto generatore.

Tale interpretazione è confermata dall'orientamento delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione (sentenza n. 8059 del 2016) secondo cui *"... in doverosa aderenza alla disciplina europea, la previsione di cui all'art. 6, comma 3, d.p.r. 633/1972 va intesa nel senso che, con il conseguimento del compenso, coincide, non l'evento generatore del tributo, bensì, per esigenze di semplificazione funzionali alla riscossione, solo la sua condizione di esigibilità ed estremo limite temporale per l'adempimento dell'obbligo di fatturazione".*

A tali principi, già affermati dalla scrivente con la Risoluzione n. 34 del 2019 - seppure con riguardo al caso particolare della cessazione dell'attività professionale - occorre dunque rifarsi anche nel caso in esame.

Ne consegue che le prestazioni di servizi rese (materialmente eseguite) dalla Società (*i.e.* operazioni attive), ante procedura concorsuale, la cui condizione di esigibilità - nei termini sopra descritti - si è verificata successivamente all'apertura della procedura concorsuale (cioè al momento del pagamento del corrispettivo), devono considerarsi operazioni il cui fatto generatore è avvenuto anteriormente al fallimento e la cui IVA è divenuta esigibile nel corso della procedura fallimentare.

Con riferimento alle prestazioni di servizi ricevute dalla Società (*i.e.* operazioni passive), materialmente eseguite anteriormente all'apertura della procedura concorsuale, la cui condizione di esigibilità - nei termini sopra descritti - si è verificata successivamente all'apertura della procedura concorsuale (cioè al momento del pagamento del corrispettivo), tornano applicabili i principi già affermati dalla scrivente con la circolare n. 1/E del 2018 in ordine alla disciplina del diritto di detrazione dell'IVA contenuta negli articoli 19 e 25 del Decreto IVA. Secondo tale disciplina:

- *"il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"* (articolo 19 del Decreto IVA);

- la fattura ricevuta deve essere annotata *"in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno"* (articolo 25 del Decreto IVA).

In merito all'interpretazione della predetta disciplina, la circolare n. 1/E del 2018 chiarisce che *"... il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e ii) (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del menzionato d.P.R. n. 633.*

(...)

Tale diritto può essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno".

La medesima circolare chiarisce altresì che *"Per quanto concerne la verifica del momento in cui la fattura d'acquisto è stata ricevuta dal cessionario/committente, la ricezione stessa deve emergere (ove non risultante da posta elettronica certificata o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo) da una corretta tenuta della contabilità..."*.

Pertanto, nel presupposto dichiarato dal Curatore (pubblico ufficiale) di una corretta tenuta della contabilità rispettosa, tra l'altro, del principio generale di certezza delle situazioni giuridiche, circostanza questa non verificabile in sede di interpello, si è

dell'avviso - coerentemente ai principi sopra richiamati - che il Fallimento sia legittimato all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA relativa a premi dovuti alle altre società sportive, maturati con riferimento alla stagione sportiva 2017/2018, la cui disponibilità cartacea è stata acquisita soltanto nel 2021.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)