

DURF: NIENTE IVA “TEORICA” ASCRIVIBILE ALLE FATTURE NON IMPONIBILI

A differenza delle operazioni in *reverse charge* o *split payment*, per le operazioni oggettivamente non imponibili, non è invocabile alcuna "IVA teorica" ai fini del rilascio del DURF positivo. E' questa, purtroppo, la rigida (e prevedibile) conclusione che trova conferma nella recente **risposta** AdE n. **123/E/2025**.

Il DURF (documento unico di regolarità fiscale)¹ è stato introdotto, com'è noto, nel 2020 quale “via di fuga” alla problematica disciplina dell'**articolo 17-bis del D.Lgs 241/97** (introdotto dall'art.4 del D.L. 124/2019)². Detta norma prevede, infatti, che nel caso di una o più opere o di uno o più servizi di (i) importo complessivo annuo **superiore a euro 200.000**, negli appalti, subappalti, affidamenti o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da (ii) **prevalente utilizzo di manodopera** presso (iii) **le sedi** (o cantieri o comunque altro luogo) **del committente con** (iv) **utilizzo dei beni strumentali di proprietà di quest'ultimo** o ad esso riconducibili:

- il datore di lavoro (appaltatore, subappaltatore, affidatario ...) debba provvedere al versamento separato (senza compensazione) e distinto per committente delle ritenute relative alle retribuzioni del personale impiegato nelle suddette opere/servizi;
- per il committente (in mancanza di DURF positivo ottenuto dal prestatore di cui sopra), dell'obbligo di verificare (congruità e documentazione) relativa al personale impiegato in dette opere/servizi pena la sospensione del pagamento dei corrispettivi nel limite del 20% del valore dell'opera/servizi affidata/i o (se minore) delle ritenute non versate³.

Il DURF viene rilasciato con esito positivo laddove, dalla verifica AdE, risulta che il soggetto richiedente (Prov. AdE 6/2/2020 e comma 5 dell'articolo 17-bis, *cit.*):

a) è in attività da almeno tre anni, è in regola con gli obblighi dichiarativi e abbia eseguito, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate **nell'ultimo triennio, versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi** o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime (vengono considerati a tali fine sia i versamenti F24 erariali che contributivi e assicurativi Inail, al lordo delle compensazioni; sono esclusi invece i pagamenti di debiti iscritti a ruolo);

b) non ha iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'Irap, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori ad € 50.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione (non rilevano i piani di rateazione non decaduti né gli importi per sanzioni e oneri diversi).

Non è così raro il caso di soggetti che ottengono un **DURF negativo per mancanza di sufficienti versamenti eseguiti su F24**. La situazione non è infatti così inusuale laddove l'impresa si trovi spesso a credito di Iva (o con versamenti non particolarmente significativi) perché effettua

¹ Da non confondere con il DURC (documento unico di regolarità contributiva).

² Per altri approfondimenti e documentazione in materia, vedi www.apindustria.vi.it > Servizi > fiscale > Approfondimenti > Varie > Durf – Documento unico di regolarità fiscale

³ In tale evenienza il committente deve anche comunicare all'AdE (entro 90 gg) l'inadempienza del datore di lavoro (appaltatore, subappaltatore ...) pena, oltre al versamento delle ritenute non versate dall'impresa prestatrice, l'applicazione di una sanzione amministrativa non tributaria corrispondente alla sanzione irrogata a detta impresa (comma 4 articolo 17-bis d.Lgs 241/97).

operazioni attive oggettivamente non imponibili (come nel caso oggetto della risposta d'interpello citata in premessa) oppure effettua operazioni che richiedono l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* o dello *split payment* (casi nei quali il versamento/assolvimento dell'Iva viene eseguito dalla controparte).

Il caso

L'istante opera nel settore delle spedizioni internazionali e della logistica ed effettua quindi rilevanti operazioni (verso committenti IT) **non imponibili ex art. 9** del DPR 633/1972 (ad esempio trasporti o spedizioni relativi all'esportazioni). Essendo raramente a debito di Iva l'istante – pur essendo in regola con la propria posizione fiscale - si trova nella situazione di non raggiungere il requisito previsto dall'articolo 17-bis comma 5/a (versamenti su conto fiscale superiori al 10% dei ricavi triennali) non riuscendo pertanto ad ottenere il rilascio di un DURF positivo. L'istante chiede pertanto chiarimenti al fine di considerare, come versata, un'Iva teorica sulle citate operazioni non imponibili (in analogia a chiarimenti già forniti dalla prassi⁴ per operazioni in *reverse charge* o in *split payment*) al fine di poter ottenere il rilascio di un DURF positivo.

La risposta AdE n. 123/E/2025

L'Agenzia **nega quanto prospettato** precisando che le citate operazioni dell'articolo 9 sono *"operazioni oggettivamente non imponibili ai fini IVA, sicché non è rinvenibile alcun "versamento" seppur eseguito da un soggetto diverso da computare nel calcolo della soglia del 10%"*.

Casi in cui è possibile invocare il computo dell'Iva "teorica"

Nella citata risposta l'AdE (ri)elenca⁴ le seguenti situazioni in cui, invece, è individuabile un'Iva teorica (caso *a*), *b*) ed *e*) o comunque altre imposte (caso *c*) e *d*) computabili nel calcolo del 10% in quanto rappresentative di situazioni caratterizzate dal fatto che il debito maturato in capo all'impresa viene - per normativa - assolto da altro soggetto:

- a) i versamenti IVA relativi alle operazioni soggette ai meccanismi dell'inversione contabile (***reverse charge***)⁵;
- b) i versamenti IVA relativi alle operazioni soggette alla scissione dei pagamenti (***split payment***)
- c) l'"imposta teorica" corrispondente al reddito complessivo proprio di cui all'articolo 121 del TUIR attribuito al **consolidato fiscale** delle imposte;
- d) l'"imposta teorica" corrispondente al reddito della società, imputato per trasparenza ai soci (che provvedono al pagamento dell'imposta, nell'ipotesi di esercizio dell'opzione per la **trasparenza fiscale**);
- e) l'"imposta sul valore aggiunto teorica" risultante dalla liquidazione periodica della società controllata, ma assolta dall'ente controllante, nel caso di opzione per la **liquidazione Iva di gruppo**.

L'Ufficio fiscale dell'Associazione rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

⁴ Cfr. Risoluzione AdE 53/E/2020 e circolare AdE 1/E/2020.

⁵ Non v'è dubbio che il caso riguardi le operazioni dell'articolo 17 comma 6 del dPR 633/72 (conferma inequivocabile in tal senso nella Risoluzione AdE 53/E/2020), così come quelle del comma 5 o dell'articolo 74 co.7/8 del medesimo decreto. A giudizio di chi scrive analoga conclusione dovrebbe essere teoricamente sostenibile anche per altre operazioni territoriali in inversione contabile in altro SM ovvero per le fatture emesse (N2.1 "Invcont") ai sensi dell'articolo 21 comma 6-bis lettera a) del dPR 633/72 (ad esempio servizi generali articolo 7-ter co.1/a resi ad operatori stabiliti in altro SM; non anche, però, per i medesimi servizi "non soggetti" resi ad operatori extra UE).