

Risposta n. 123/2025

OGGETTO: IVA teorica relativa alle operazioni non imponibili ex art. 9 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – esclusione dal computo dei versamenti registrati in conto fiscale – art. 17-bis, c. 5, lett. a) del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241

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

QUESITO

[ALFA], a seguire istante, rappresenta la fattispecie di seguito sintetizzata, avente ad oggetto l'applicazione della disciplina di cui all'articolo 17-bis, comma 5, lettera a) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

In particolare, l'istante fa presente:

- i. di essere specializzata in servizi di spedizioni e logistica per fiere ed eventi;
- ii. di essere [...], con svariati compiti legati alla spedizione ed alla logistica;

iii. che per lo «...svolgimento di parte delle attività sopra indicate, soprattutto per le attività legate alle Fiere, ALFA partecipa regolarmente a gare d'appalto e per poterne prendere parte deve fornire il Documento Unico Regolarità Fiscale, cd DURF».

Al riguardo, l'istante riferisce di aver effettuato «una valutazione prodromica della propria situazione in merito ai versamenti registrati nel conto fiscale nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio al fine di verificare il rispetto del requisito che prevede che l'importo di tali versamenti non sia inferiore al 10 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime.

Da tale verifica interna, pur rispettando tutti gli altri requisiti, essendo in regola con i pagamenti e non avendo pendenze con l'amministrazione finanziaria, la Società non supera l'ammontare dei versamenti registrati in conto fiscale pari al 10% dei ricavi risultanti dalle dichiarazioni dei redditi relative allo stesso periodo».

Ciò detto, considerato che il DURF è funzionale all'esercizio dell'attività d'impresa, l'istante chiede che, ai fini «del calcolo del requisito dei versamenti effettuati nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, pari almeno al 10% dell'ammontare dei ricavi o dei compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime, venga ricompresa anche l'IVA figurativa sulle operazioni attive non imponibili ex art. 9 del DPR 633/1972, al pari dell'IVA figurativa sulle operazioni di split payment».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante riferisce di aver eseguito, per i periodi d'imposta 2021, 2022 e 2023, *«un'analisi qualitativa dei risultati andando a trovare la ragione intrinseca all'attività stessa della Società: effettuare buona parte delle operazioni attive come non imponibili ex art. 9 del DPR 633/72, legati alle attività di servizio di spedizione relativi ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile ai sensi del primo comma dell'art. 69. Tali prestazioni di servizi hanno tutti i requisiti, soggettivo, oggettivo e territoriale per essere soggetti ad IVA ma per le caratteristiche peculiari connesse ad operazioni di esportazione e temporanea importazione, il Legislatore ha previsto come non imponibili»*.

Per l'effetto, a causa della tipologia di operazioni effettuate, l'istante ritiene di trovarsi *«raramente in posizione di debito IVA e quindi di pagare IVA mensile»* e, di conseguenza, di non poter raggiungere la soglia richiesta dal citato articolo 17-bis del d.lgs. n. 241 del 1997.

L'istante, evidenzia, altresì che, sebbene *«l'art. 17-bis del DL 241/97 preveda che il committente possa richiedere le deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute, per le gare d'appalto si richiede invece che l'impresa appaltatrice possa produrre solo il DURF e non ammettono neanche la certificazione o autocertificazione di insussistenza di debiti tributari»*.

L'istante, dunque, è dell'avviso che sia possibile applicare alla fattispecie illustrata i medesimi chiarimenti resi con riferimento alle operazioni soggette allo *split payment* e al *reverse charge* di cui all'articolo 17, commi 5 e 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), laddove è stata consentita

l'inclusione nel calcolo dei versamenti eseguiti anche dell'IVA teoricamente dovuta per le predette operazioni.

Per l'effetto, *«si ritiene pertanto che la Società non possa essere considerata manchevole nei versamenti verso l'erario né che irregolare con gli stessi»*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 17-*bis* al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 [norma rubricata *"Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera"*] contiene disposizioni volte a contrastare l'omesso/insufficiente versamento delle ritenute fiscali e/o dei contributi assistenziali e previdenziali, ponendo *«a carico di committenti, appaltatori, subappaltatori, affidatari e altri soggetti che abbiano rapporti negoziali comunque denominati»*, specifici adempimenti (cfr, circolare 1/E del 12.2.2020).

[...] in base a tale disposizione, i committenti che *«affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000 a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute di cui agli articoli 23 e 24 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 50, comma 4, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 , e*

1, comma 5, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio. Il versamento delle ritenute di cui al periodo precedente è effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione» (così il comma 1).

A tal fine, i commi successivi dispongono che:

- l'impresa appaltatrice e le subappaltatrici sono tenute ad inviare al committente i modelli di pagamento delle ritenute fiscali entro 5 giorni dal loro versamento, con allegato un elenco degli addetti utilizzati per eseguire i lavori commissionati nel mese precedente, indicando i loro estremi anagrafici, gli orari di lavoro, la retribuzione corrisposta e le ritenute operate e versate (così il comma 2);

- il committente è tenuto, laddove accerti l'inadempimento dell'obbligo o un versamento palesemente insufficiente, a sospendere il pagamento del corrispettivo sino a concorrenza del 20 per cento del valore complessivo dell'opera o del servizio, ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, e a comunicare all'Agenzia delle entrate competente, entro 90 giorni, l'inadempimento (così il comma 3);

- in caso di inottemperanza agli obblighi innanzi richiamati, il committente è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione (così il comma 4).

In deroga a quanto disposto dai commi innanzi richiamati, il successivo comma 5 prevede che, *«[g]li obblighi previsti dal presente articolo non trovano applicazione qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici di cui al comma 1 comunichino al committente, allegando la relativa certificazione, la sussistenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista dal comma 2, dei seguenti requisiti:*

a) risultino in attività da almeno tre anni, siano in regola con gli obblighi dichiarativi e abbiano eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;

b) non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori ad euro 50.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Le disposizioni di cui al periodo precedente non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.».

Il citato articolo dispone, da ultimo, che *«la certificazione di cui al comma 5 è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle entrate e ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio»* (così il comma 6), e che i contributi assistenziali e previdenziali dovuti per i lavoratori impiegati in esecuzione del lavoro appaltato, in

presenza di detta certificazione, possono essere versati avvalendosi dell'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

Stante la lettera della norma innanzi citata, non è possibile ottenere il documento unico di regolarità fiscale (*DURF*), laddove i versamenti fiscali, contributivi ed assistenziali presenti nel conto fiscale siano inferiori al 10% dell'ammontare dei ricavi e dei compensi indicati nelle dichiarazioni degli ultimi tre anni (cfr. circolare n. 1/E del 2020).

Per verificare tale requisito, prosegue la circolare, *«si farà riferimento:*

al numeratore ai complessivi versamenti effettuati tramite modello F24 per tributi, contributi e premi assicurativi INAIL, al lordo dei crediti compensati, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio. A tal fine, si precisa che non sono considerati i pagamenti dei debiti iscritti a ruolo (...);

al denominatore ai ricavi o compensi complessivi risultanti dalle dichiarazioni presentate nel medesimo triennio».

Sebbene la norma faccia riferimento, ai fini del computo della soglia del 10%, soltanto ai «*versamenti registrati nel conto fiscale*» dell'impresa appaltatrice nel triennio, tuttavia, con la risoluzione n. 53/E del 22 settembre del 2020 la scrivente ha ammesso che siano ricompresi nel calcolo anche:

a) i versamenti IVA relativi alle operazioni soggette ai meccanismi dell'inversione contabile (*reverse charge*);

b) i versamenti IVA relativi alle operazioni soggette alla scissione dei pagamenti (*split payment*);

trattandosi, in entrambi i casi di IVA dovuta il cui obbligo di versamento viene traslato, per finalità antifrode, dal committente/cessionario ovvero sull'ente pubblico e sui soggetti assimilati;

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;

fattispecie caratterizzate dal fatto che il debito tributario matura, in via autonoma, in capo a ciascuno dei soggetti aderenti allo specifico regime, mentre il solo assolvimento del debito tributario viene eseguito da un altro soggetto (il soggetto consolidante, il socio, l'ente controllante), legato al primo da rapporti di partecipazione/controllo.

Tanto premesso, alle ipotesi innanzi richiamate non può certamente essere ricondotta la fattispecie prospettata dall'istante, poiché non è rinvenibile alcuna "IVA teorica" - assolta da un soggetto terzo in luogo dell'originario debitore - con riferimento ai *«servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili»* di cui all'articolo 9, comma 1, n. 4, del decreto IVA, ossia *«[...] ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella*

base imponibile ai sensi del primo comma dell'art. 69; i servizi relativi alle operazioni doganali».

Trattasi, infatti, di 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%.

La richiesta prospettata dall'istante non può dunque essere accolta.

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**