

Riforma delle sanzioni per il “reverse charge” – C.M. 16/E/2017

12 Maggio 2017

Primi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sul nuovo regime sanzionatorio collegato alla mancata o erronea applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (cd. “reverse charge”), in vigore dal 1° gennaio 2016, che interessa anche le operazioni eseguite nel settore edile.

In particolare, la **Circolare 11 maggio 2017, n.16/E** illustra l'ambito applicativo delle nuove sanzioni, di cui all'art.6, commi da 9bis a 9-bis3, del D.Lgs. 471/1997, come modificato, da ultimo, dall'art.15, co.1, lett.f, del D.Lgs. 158/2015[1], differenziato a seconda del tipo di violazione commessa:

- **omessa applicazione del “reverse charge” e non assolvimento dell'IVA**

In caso di **omissione**, da parte del **cessionario/committente**, degli “**adempimenti connessi all'inversione contabile**” (mancata integrazione della fattura e conseguente omesso assolvimento dell'imposta), si applica una **sanzione** amministrativa compresa **fra 500 euro e 20.000 euro** (art.6, co.9-bis, del D.Lgs. 471/1997).

La **predetta sanzione** amministrativa di base (da 500 euro a 20.000 euro) viene **aumentata** nella **misura** compresa tra il **5%** ed il **10% dell'imponibile**, con un **minimo** di **1.000 euro**, nell'ipotesi in cui la medesima operazione non è stata correttamente contabilizzata[2];

- **erronea applicazione del “reverse charge” con assolvimento dell'IVA**

Nell'ipotesi in cui l'**IVA** è stata comunque **assolta**, ma il **meccanismo di inversione contabile** è stato **applicato in modo errato**, la **sanzione** è **dovuta** nella **misura compresa** tra **250 euro e 10.000 euro** (art.6, co.9-bis1 e 9-bis2, del D.Lgs. 471/1997).

In particolare, sono state disciplinate due diverse fattispecie, che prevedono l'applicazione della citata sanzione:

- nei confronti del **cessionario/committente**, qualora il **cedente/prestatore** ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura, operandone comunque il versamento (*operazione soggetta a reverse*).
- nei confronti del **cedente prestatore**, qualora il **cessionario/committente** assolve in ogni caso l'imposta, applicando erroneamente il meccanismo dell'inversione contabile (*operazione non soggetta a reverse*).

Inoltre, viene prevista una **sanzione più grave**, in **misura proporzionale**, dal **90%** al **180%** dell'**imposta**, quando l'**errore** (applicazione del *reverse* invece dell'IVA ordinaria e viceversa), è **determinato da intenti fraudolenti**[3];

- **errori nel “reverse charge” per operazioni esenti, non imponibili, escluse**

Si tratta dell'ipotesi in cui il cessionario/committente applica (per errore) l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili, non soggette ad IVA ovvero inesistenti (art.6, co.9-bis3, del D.Lgs. 471/1997).

In tal caso, viene stabilito che, **in fase di accertamento, dalla contabilità IVA del cessionario/committente** devono essere **eliminati** sia il **debito (IVA versata)** che il **credito (IVA**

detratta) erroneamente registrati, neutralizzando, in tal modo, gli effetti dell'errore.

Tuttavia, è salvaguardato il diritto al recupero dell'imposta eventualmente non detratta (per indetraibilità soggettiva o oggettiva) attraverso la nota di variazione^[4], ovvero la richiesta di rimborso^[5].

Dal punto di vista generale, rispetto alla previgente disciplina delle sanzioni connesse al “reverse charge”, le novità possono essere valutate in modo favorevole per il contribuente poiché prevedono:

- la generale applicazione della sanzione in misura fissa (invece che in misura proporzionale, come stabilito in precedenza);
- l'applicazione della sanzione in misura proporzionale (dal 90% al 180% dell'imposta) solo per le violazioni più gravi (intento fraudolento).

Si ricorda che le **nuove sanzioni** si applicano **dal 1° gennaio 2016**, anche per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015 per le quali non siano stati emessi atti “definitivi” anteriormente al 1° gennaio 2016 (cfr. anche C.M. 4/E/2016).

Per quel che riguarda il settore delle costruzioni, si ricorda che il meccanismo dell'inversione contabile applica nelle seguenti ipotesi^[6]:

- **prestazioni di servizi**, compresa la prestazione di manodopera, **rese da subappaltatori, nei confronti delle imprese** che svolgono l'attività di **costruzione o ristrutturazione** di immobili, **ovvero** nei confronti dell'**appaltatore principale** o di un **altro subappaltatore^[7]**;
- **cessioni di fabbricati** o loro porzioni, abitativi o strumentali, per le quali nel relativo atto il **cedente** abbia espressamente **manifestato l'opzione** per l'**imposizione^[8]**;
- **prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento** relative ad **edifici^[9]**.

L'ANCE sta predisponendo una Guida di approfondimento sul nuovo impianto sanzionatorio connesso alla mancata o erronea applicazione del “reverse charge”, come strumento d'ausilio per le imprese operanti nel settore delle costruzioni.

^[1] Si ricorda che il D.Lgs.158/2015 è stato emanato in attuazione della legge 23/2014 (cd. “*legge delega fiscale*”).

^[2] Ai sensi degli artt.13 e seguenti del D.P.R. 600/1973.

^[3] In pratica, la sanzione più grave viene applicata al soggetto obbligato dalla legge al versamento dell'imposta in base al regime IVA sotteso all'operazione che, con intento fraudolento, non provvede a tale adempimento.

^[4] Ai sensi dell'art.26, comma 3, del D.P.R. 633/1972.

^[5] Ai sensi dell'art.21, comma 2, del D.Lgs. 546/1992.

^[6] Cfr. ANCE “Reverse charge nel settore immobiliare - Nuova Guida ANCE” - [ID n.25805](#) del 22 settembre 2016.

^[7] Art.17, comma 6, lett.a, D.P.R. 633/1972.

^[8] Art.17, comma 6, lett.a-bis, D.P.R. 633/1972.

^[9] Art.17, comma 6, lett.a-ter, D.P.R. 633/1972.

