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 9*bis* 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’i****nversione 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.

28559-Circolare 11 maggio 2017 n_16.pdfApri