

# TLS Newsletter

Martedì 9 maggio 2017

Per maggiori informazioni: [info.tls@it.pwc.com](mailto:info.tls@it.pwc.com)

## **Decreto-Legge 24 aprile 2017, n. 50: principali novità IVA**

A cura di Luca Lavazza – Alessia Angela Zanatto – Gabriele Matraxia

In data 24 aprile 2017 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana il decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 (in seguito “Decreto”), concernente “Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo”.

Il suddetto Decreto, in un’ottica di contrasto all’evasione fiscale, ha introdotto le seguenti modifiche ai fini IVA:

1. è stata estesa l’applicazione del c.d. “split payment” (art. 1);
2. è stato ridotto l’arco temporale entro il quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione IVA (art. 2);
3. è stata ridotta la soglia entro la quale è possibile procedere alla compensazione “orizzontale” dei crediti di imposta in assenza dell’apposizione del c.d. “visto di conformità” sulla dichiarazione o della sottoscrizione di quest’ultima da parte del soggetto a cui è demandato il controllo contabile (art. 3);
4. sono state modificate le clausole di salvaguardia, introdotte dalla legge di stabilità 2015, con riferimento all’aumento delle aliquote IVA a partire dagli anni 2018, 2019 e 2020 (art. 9).

Il Decreto potrebbe subire modifiche in sede di conversione in legge.

## **Law Decree no. 50 dated April 24, 2017: main VAT news**

Prepared by Luca Lavazza, Alessia Angela Zanatto, Gabriele Matraxia

On April 24, 2017, the Law Decree April dated 24, 2017, no. 50 (hereinafter “Decree”) was published on the Italian Official Gazette, regarding “Urgent financial regulations, initiatives for territorial authorities, further interventions for the areas affected by seismic events and development measures”.

The abovementioned Decree, in order to prevent tax evasion, has introduced the following amendments for VAT purposes:

1. the application of the “split payment” has been extended (art. 1);
2. the timeframe within which the right to deduct input VAT may be exercised has been reduced (art. 2);
3. the threshold within which it is possible to offset tax credits without the application of the so-called “visto di conformità” on the return and without the signature of the latter by the person responsible of the accounting control has been reduced (art. 3);
4. the safeguard clauses introduced by the “Legge di Stabilità 2015”, related to the increase in VAT rates starting from 2018, 2019 and 2020 have been amended (art. 9).

The Decree may be subjected to changes when converted into law.

## 1. “Split payment” (art. 1)

In breve, il cosiddetto “split payment” (o scissione dei pagamenti) è il meccanismo in base al quale determinati enti/soggetti – committenti o cessionari - pagano al proprio fornitore il corrispettivo al netto dell’IVA per l’acquisto dei beni e dei servizi, mentre la relativa IVA, indicata nella fattura emessa dal fornitore, viene versata all’Erario dai suddetti committenti o cessionari (e non dal fornitore).

Prima delle modifiche introdotte dal Decreto, era previsto che lo “split payment” si applicasse solo alle Pubbliche Amministrazioni per le quali operava l’esigibilità differita dell’IVA (art. 6, comma 5, secondo periodo, d.P.R. n. 633/1972).

Modificando l’art. 17-ter, d.P.R. n. 633/1972, il Decreto ha esteso l’applicazione dello “split payment” a tutte le amministrazioni, agli enti ed ai soggetti inclusi nel conto consolidato della Pubblica Amministrazione (art. 1, comma 2, l. n. 196/2009).

Inoltre, lo “split payment” si estende alle operazioni imponibili ai fini IVA effettuate nei confronti dei seguenti soggetti (nuovi commi 1-bis e 1-ter, art. 17-ter, d.P.R. n. 633/1972):

1. società controllate, ai sensi dell’art. 2359, primo comma, nn. 1) e 2), c.c., direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri (ai fini del controllo sono necessari, rispettivamente, la maggioranza dei voti esercitabili nell’assemblea ordinaria o, alternativamente, voti sufficienti per esercitare un’influenza dominante nell’assemblea ordinaria);
2. società controllate ai sensi dell’art. 2359, primo comma, n. 1), c.c., direttamente dalle regioni, province, città metropolitane, comuni ed unioni di comuni;
3. società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell’art. 2359, primo comma, n. 1), c.c., dalle società di cui ai numeri 1 e 2 di cui sopra.

Infine, anche alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle società quotate inserite nell’indice FTSE MIB della Borsa italiana si applica il meccanismo in oggetto.

E’ prevista la pubblicazione di un decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze, da emanarsi entro 30 giorni dall’entrata in vigore del Decreto, con il quale saranno stabilite le disposizioni di attuazione delle modifiche introdotte. Tale decreto potrà, inoltre, stabilire un indice di riferimento per il mercato azionario alternativo al FTSE MIB.

## 1. Split payment (art. 1)

In short, the split payment is the mechanism through which certain bodies/entities – recipient of goods or services - pay to their supplier the consideration, exclusive of VAT, for the purchase of goods and services, while the related VAT, indicated on the invoice issued by the supplier, is paid to the Italian tax authorities by the above mentioned recipient of goods or services (and not by the supplier).

Before the changes introduced by the Decree, it was provided that the split payment would apply only to the Public Administrations with deferred payment of VAT (art. 6, paragraph 5, second sentence, Presidential Decree no. 633/1972).

The Decree has changed art. 17-ter, Presidential Decree no. 633/1972, extending the application of split payment to all the administrations, entities and subjects included in the consolidated accounts of Public Administration (art. 1, paragraph 2, l. no. 196/2009).

Moreover, the split payment is extended to taxable transactions for VAT purposes carried out towards the following subjects (new paragraphs 1-bis and 1-ter, art. 17-ter, Presidential Decree no. 633/1972):

1. subsidiaries, according to art. 2359, first paragraph, no. 1) and 2), c.c., controlled directly by the Presidency of the Council of Ministers and Ministries (for the purpose of controlling are needed the majority of the votes that may be exercised at the ordinary shareholders’ meeting or, alternatively, sufficient votes to exercise a dominant influence in the ordinary shareholders’ meeting);
2. subsidiaries, according to art. 2359, first paragraph, no. 1), c.c., controlled directly by regions, provinces, metropolitan cities, municipalities and municipalities unions;
3. subsidiaries, according to art. 2359, first paragraph, no. 1), c.c., controlled directly or indirectly by the companies mentioned at points 1 and 2 above.

Lastly, the mechanism at issue also applies to the supplies of goods and services rendered to listed companies included in the FTSE MIB index of the Italian Stock Exchange.

It is provided the publication of a decree of the Ministry of Economy and Finance, to be issued within 30 days from the entry into force of the Decree, which will establish the implementing provisions for the changes introduced. This decree may also establish a reference index for the stock market alternative to the FTSE MIB.

Il Decreto prevede altresì che lo “split payment” si applichi anche alle prestazioni di lavoro autonomo, che subiscono, in sede di fatturazione, una ritenuta d'imposta sul reddito, nei confronti dei soggetti sopra elencati (viene abrogato il comma 2, art. 17-ter, d.P.R. n. 633/1972).

In coerenza con le modifiche approvate dal Decreto, viene, infine, adeguata, l'applicazione delle sanzioni per omesso o tardivo versamento ex art. 13, d.lgs., n. 471/1997, a tutti i cessionari o committenti a cui si applica lo “split payment” (modifica al comma 633, art. 1, l. n. 190/2014).

Le suddette disposizioni si applicano alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017 fino al termine di scadenza della misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'art. 395, direttiva 2006/112/CE. L'Italia è stata autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea ad applicare lo split payment fino al 30 giugno 2020 (decisione di esecuzione (UE) 2017/784 del 25 aprile 2017 del Consiglio – Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 6 maggio 2017).

## **2. Modifiche all'esercizio del diritto alla detrazione (art. 2)**

Viene prevista una riduzione dell'arco temporale per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA (modifiche al secondo periodo dell'art. 19, comma 1, d.P.R. n. 633/1972).

Secondo il testo normativo modificato, il diritto alla detrazione IVA può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Secondo la previgente versione del suddetto articolo, il diritto alla detrazione poteva essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione era sorto.

Esemplificando, l'IVA addebitata in una fattura per prestazione di servizi datata maggio 2017 e ricevuta nello stesso mese è detratta al più tardi nella dichiarazione relativa al 2017. In passato il termine per la detrazione IVA era quello della dichiarazione relativa al 2019.

Moreover, the Decree provides that the split payment applies also to self-employed services, which are subject to withholding tax, rendered to the above-mentioned subjects (paragraph 2, art. 17-ter, Presidential Decree no. 633/1972 is repealed).

In line with the amendments approved by the Decree, the application of penalties for omitted or late payment pursuant to art. 13, Legislative Decree no. 471/1997, is adjusted to all the clients subjected to the split payment (amendment of paragraph 633, art. 1, l. no. 190/2014).

The above legislative provisions shall apply to those transactions for which an invoice is issued starting from 1st July 2017 until the expiry of the special measure of derogation issued by the Council of the European Union pursuant to art. 395, Directive 2006/112/EC.

The Council adopted an implementing decision authorizing Italy to continue to apply the split payment until 30 April 2020 (Council Implementing Decision (EU) 2017-784 dated April 25, 2017, published on the EU Official Gazette dated 6 May 2017).

## **2. Amendments to the exercise of the right to deduct (art. 2)**

It is provided a reduction of the time frame for the exercise of the right to deduct VAT (amendments to the second sentence of art. 19, paragraph 1, Presidential Decree no. 633/1972).

According to the revised legislative provision, the right to deduct input VAT may be exercised at the latest with the VAT return related to the year in which the right arises and under the conditions existing at the time of such a right has arisen.

According to the previous version of the abovementioned article, the right to deduct could be exercised at the latest with the VAT return related to the second year following the one in which the right to deduct had arisen.

By way of example, the VAT charged in an invoice related to supply of services dated May 2017 and received in the same month is deducted at the latest in the 2017 VAT return. In the past, the deadline for VAT deduction was the one for the submission of VAT return related to 2019.

Il Decreto in commento prevede altresì alcune modifiche ai termini di registrazione delle fatture: le fatture devono essere registrate al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno (modifiche all'art. 25, d.P.R. n. 633/1972).

Richiamando il suddetto esempio, il termine ultimo entro cui registrare la fattura è il 30 aprile 2018, termine per la presentazione della dichiarazione relativa al 2017. L'IVA dovrà essere, tuttavia, inclusa nella dichiarazione IVA del 2017.

Appare ancora da approfondire il non immediato coordinamento tra gli articoli 19 e 25 modificati. A titolo esemplificativo, in caso di fatture ricevute ad esempio nei primi giorni di gennaio 2018 ma datate dicembre 2017 (diritto alla detrazione sorto a dicembre 2017), dal testo letterale delle nuove norme:

- il diritto alla detrazione andrebbe esercitato con la dichiarazione relativa al 2017;
- secondo quanto l'art. 25 sembrerebbe disporre, la fattura potrebbe essere registrata entro i termini della dichiarazione relativa all'anno di ricezione della fattura (i.e. 2018, la cui dichiarazione IVA va presentata entro il 30 aprile 2019). Una lettura più sistematica e maggiormente improntata a garantire la neutralità in termini ragionevoli porterebbe a vincolare il diritto alla detrazione alla esigibilità dell'imposta (2017) ma consentendo la detrazione dell'imposta anche per fatture ricevute successivamente all'anno di esigibilità (2018) mediante presentazione di dichiarazione integrativa.

Per chiarire le modalità di coordinamento, sarebbe auspicabile una riformulazione parziale in sede di conversione del Decreto.

Le disposizioni in commento entrano in vigore a partire dal 24 aprile 2017 (giorno di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto). A nostro parere, il nuovo termine dovrebbe trovare applicazione esclusivamente per le operazioni la cui esigibilità è intervenuta successivamente a tale data.

The Decree at issue also contains some changes to the invoice registration terms: invoices must be registered at the latest within the deadline for the submission of the annual VAT return related to the year of receipt of the invoice and with reference to the same year (amendments to art. 25, Presidential Decree no. 633/1972).

Recalling the abovementioned example, the deadline for the registration of the invoice is April 30, 2018, deadline for submitting the VAT return related to 2017. However, VAT should be included in the VAT return related 2017.

The lack of coordination between the amended articles 19 and 25 should be further investigated. By way of example, in the case of invoices received, for example, in the first days of January 2018 but dated December 2017 (right to deduct arisen in December 2017), from the wording of the new rules:

- the right to deduct input VAT should be exercised with the VAT return related to 2017;
- according to what art. 25 would provide, the invoice could be registered within the deadline for the submission of the VAT return related to the year of receipt of the invoice (i.e. 2018, whose VAT return must be submitted within April 30, 2019). A reading more systematic and more aimed at guaranteeing the neutrality from a reasonable perspective would bind the right to deduct to when VAT becomes due but allowing the input VAT deduction also for invoices subsequently received through the submission of supplementary VAT returns.

In order to clarify the above, a partial rewording of the law would be welcomed when converting the Decree.

The provisions at issue will enter into force starting from April 24, 2017 (date of publication of the Decree in the Official Journal). In our view, the new deadline should only apply to transactions whose VAT became due after that date.

Il legame all'esigibilità ai fini dell'applicazione delle condizioni (anche quelle temporali) per esercitare il diritto è rinvenibile sia nella nuova versione dell'art. 19 che nella previgente. Viene infatti disposto che il diritto alla detrazione si esercita "alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto (n.d.r. al momento dell'esigibilità)".

Il nuovo termine ridotto non si estenderebbe alle operazioni che quindi hanno già avuto la propria piena esigibilità prima di tale data. Devono inoltre essere salvaguardati i termini di entrata in vigore previsti dell'art. 3, L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

L'Agenzia delle Entrate ha confermato l'inapplicabilità della norma alle fatture emesse e ricevute nel 2017 e non anche alle fatture ricevute e non registrate negli anni precedenti, "laddove non siano spirati i termini per la detrazione dell'imposta previsti dagli articoli 19 e 25 del DPR n. 633 del 1972 nel testo in vigore prima della modifica" (in tal senso, si veda l'Audizione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4 maggio 2017).

Considerando la nuova disciplina applicabile a decorrere dal 2017, l'Agenzia delle Entrate non ha, tuttavia, tenuto conto né dell'entrata in vigore del Decreto (i.e. 24 aprile 2017) né tantomeno dello Statuto dei diritti del contribuente.

### **3. Disposizioni in materia di contrasto alle indebite compensazioni dei crediti tributari (art. 3)**

Di seguito le principali modifiche relative alle compensazioni dei crediti tributari (tra cui l'IVA):

- a) viene ridotta ad euro 5.000 (da euro 15.000) la soglia oltre la quale, al fine di procedere alla compensazione "orizzontale" dei crediti relativi ad IVA, imposte dirette, IRAP e ritenute alla fonte, per il pagamento, mediante F24 di imposte, contributi INPS, premi INAIL e delle altre somme dovute allo Stato, regioni ed altri enti previdenziali, è obbligatoria l'apposizione del c.d. "visto di conformità" o la sottoscrizione della dichiarazione da parte dei soggetti che predispongono la relazione di revisione per i contribuenti soggetti al controllo contabile ex art. 2409-bis codice civile (modifiche all'art. 10, comma 1, lettera a), d.l. n. 78/2009)

The link between the conditions (even temporal ones) to exercise the right and the VAT due can be found both in the new version of art. 19 and in the previous one. Indeed, it is provided that the right to deduct is exercised "under the conditions existing at the time when the right arises" (when VAT has become due).

The new reduced term would not be extended to transactions whose VAT has already become due before that date.

The timeline for the enter into force provided for art. 3, Law n. 212/2000 (the Law protecting taxpayers' right) should be guaranteed.

The Italian tax authorities confirmed that the above new rules do not apply to invoices issued and received in 2017 and not also to invoices received but not registered in the previous years, "where the timeline in order to deduct VAT according to the former article 19 and 25 of DPR no. 633 of 1972 has not expired" (please see the audition of the Director of the Italian tax authorities dated May 4, 2017).

Considered the new rules applicable from 2017, the Italian tax authorities have not, however, considered the enter into force of the Decree (i.e. April 24, 2017) nor the Law protecting taxpayers' right.

### **3. Provisions to prevent the undue tax credits offsetting (art. 3)**

Below the main changes to the offsetting of tax credits (among them, VAT):

- a) the threshold beyond which the application of the so-called "visto di conformità" (conformity check) or the signature of the VAT return by the parties who prepare the audit report for the taxpayers subject to audit pursuant to art. 2409-bis of Civil Code is reduced to euro 5,000 (from euro 15,000) in order to carry out the "horizontal" offsetting of VAT credits, CIT credits, IRAP and withholding taxes, with other taxes for payment through F24 form of taxes, INPS contributions, INAIL premiums and other sums due to the State, regions and other social security institutions (amendments to art. 10, paragraph 1, letter a), Law Decree no. 78/2009);

- b) secondo il Decreto, se le compensazioni sono effettuate in assenza di visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa) ovvero qualora lo stesso sia apposto (o la dichiarazione venga sottoscritta) da soggetti diversi da quelli abilitati, l'Agenzia delle Entrate procede al recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati in violazione delle modalità sopra esposte, dei relativi interessi, nonché all'irrogazione di sanzioni.

Con l'articolo 3, comma 3 dell'art. 3 del Decreto, è stata inoltre eliminata la soglia di euro 5.000 al di sopra della quale sussisteva l'obbligo per i soggetti titolari di partita IVA di utilizzare i canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, per le compensazioni "orizzontali" di crediti IVA (annuali o relativi a periodi inferiori) ovvero crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP e dei crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi. Pertanto, i suddetti canali telematici dovranno essere utilizzati per qualsiasi importo di credito tributario compensato con altre imposte.

Con riferimento alla decorrenza delle modifiche normative, le stesse sono entrate in vigore il 24 aprile 2017. L'Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 57/E/2017) ha chiarito che:

- "le nuove norme trovano applicazione per tutti i comportamenti tenuti dopo la loro entrata in vigore e, pertanto, dalle dichiarazioni presentate dal 24 aprile 2017";
- il controllo in merito al suddetto utilizzo obbligatorio dei servizi telematici all'Agenzia delle Entrate per le compensazioni in F24 verrà effettuato dal 1 giugno 2017.

#### **4. Avvio della sterilizzazione delle clausole di salvaguardia concernenti le aliquote dell'IVA (art. 9)**

La legge di stabilità 2015 (L. n. 190/2014) prevedeva alcune clausole di salvaguardia nel caso in cui le disposizioni previste dalla stessa legge non avessero garantito il raggiungimento degli obiettivi di bilancio. Tale norma, che aveva già subito delle modifiche con successive leggi di stabilità/bilancio, viene ulteriormente modificata, prevedendo le seguenti clausole di salvaguardia:

- b) according to the Decree, if the offset is carried out without the application of conformity check (or the alternative subscription) or in case there is the application of conformity check (or the return is undersigned) by subjects other than those authorized, the Italian tax authorities proceed with the recovery of the amount of credits used in violation of the above-mentioned rules, of the relevant interest and applying penalties.

Moreover, paragraph 3 of article 3 of the Decree, deleted the threshold of euro 5,000 above which the obligation for the taxable persons to use the channels via computer link made available by the Italian tax authorities for "horizontal" offset of VAT credits (annual or related to lower periods) or credit related to corporation income taxes, withholding taxes, substitutive taxes, tax credits to be quoted on RU field of the CIT return offset with other taxes.

The aforementioned channels via computer link must therefore be used for any amount of tax credits with other taxes.

With reference to the effective date of the legislative amendments, they entered into force on April 24, 2017. The Italian tax authorities (guidance no. 57/E/2017) have clarified that:

- "the new rules apply from those behaviours occurred after the above enter into force and, therefore, from returns submitted after April 24, 2017";
- the control of the above mentioned compulsory usage of the services via computer link of the Italian tax authorities for offset via F24 form will be carried out from June 1, 2017.

#### **4. Amendments regarding safeguard clauses related to Italian VAT rates (art. 9)**

The Stability law for 2015 (Law no. 190/2014) provided for certain safeguards in case the provisions of the same law did not guarantee the achievement of the budget targets. This rule, which had already been amended by subsequent laws, is further amended, providing the following safeguard clauses:

1. l'aliquota IVA del 10% verrà:
    - incrementata di 1,5 punti percentuali dal 1 gennaio 2018 anziché di 3 punti percentuali (i.e. dal 10% all'11,5 %);
    - incrementata di ulteriori 0,5 punti percentuali dal primo gennaio 2019 (i.e. dall'11,5% al 12%);
    - incrementata di un ulteriore punto percentuale dall'1 gennaio 2020 (i.e. dal 12% al 13%);
  2. l'aliquota del 22%:
    - a decorrere dall'1 gennaio 2018 sarà pari al 25%;
    - a decorrere dall'1 gennaio 2019 verrà incrementata di ulteriori 0,4 punti percentuali (i.e. 25,4%);
    - a decorrere dall'1 gennaio 2020 sarà pari al 24,9%;
    - a decorrere dall'1 gennaio 2021 sarà fissata al 25%.
1. The 10% VAT rate will be:
    - increased of 1,5 percentage points from January 1, 2018 rather than 3 percentage points (i.e. from 10% to 11.5 %);
    - increased of additional 0.5 percentage points from January 1, 2019 (i.e. from 11.5% to 12%);
    - increased of an additional percentage point from January 1, 2020 (i.e. from 12% to 13%);
  2. The 22% VAT rate:
    - with effect from January 1, 2018 will be equal to 25%;
    - with effect from January 1, 2019 will be increased of additional 0.4 percentage points (i.e. 25.4%);
    - with effect from January 1, 2020 will be equal to 24.9%;
    - with effect from January 1, 2021 will be fixed to 25%.