

Newsalert

Martedì 30 gennaio 2018

Per maggiori informazioni: info.tls@it.pwc.com

La nuova disciplina della detrazione IVA – le istruzioni fornite dall’Agenzia delle Entrate

A cura di Francesco Pizzo – Luca Ghelli

Come noto, l’Agenzia delle Entrate è intervenuta con la Circolare n. 1/E, del 17 gennaio 2018, a fornire i chiarimenti auspicati in materia di detrazione IVA.

La disciplina in materia di detrazione dell’Imposta sul valore aggiunto ha, infatti, subito importanti modifiche, introdotte dal D.L. n. 50/2017, che ha riscritto il primo comma dell’articolo 19, d.P.R. n. 633/1972 (nel seguito, «decreto IVA») ed il successivo articolo 25, primo comma.

Nel prosieguo, dopo una breve introduzione circa le modifiche normative in questione, si ripercorreranno i punti trattati dall’Agenzia delle Entrate nella circolare a commento, approfondendo quanto già brevemente trattato nella [precedente pubblicazione](#).

1. Le modifiche apportate dal D.L. n. 50/2017

Nella sua formulazione previgente, l’articolo 19, comma 1, secondo periodo, del decreto IVA prevedeva la possibilità per il soggetto passivo di esercitare il diritto alla detrazione dell’IVA assolta sugli acquisti, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione era sorto. Ad esempio, a fronte di acquisti effettuati nel 2015, il soggetto passivo avrebbe potuto esercitare il diritto alla detrazione dell’IVA entro la dichiarazione annuale relativa al 2017.

Dal punto di vista degli oneri procedurali, prodromici all’esercizio della detrazione, l’articolo 25, primo comma, del decreto IVA prevedeva che la registrazione delle fatture di acquisto (o bolle doganali) dovesse avvenire «*anteriamente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta*».

New rules on input VAT deduction – the Italian tax authorities’ interpretation

Prepared by Francesco Pizzo – Luca Ghelli

As anticipated, Italian Tax Authorities issued Circular letter no. 1/E, dated 17 January 2018, providing clarifications regarding input VAT deduction.

In fact, the technicalities concerning input VAT deduction have been subject to important changes, introduced by Law Decree no. 50/2017, which rewrote the first paragraph of article 19, Presidential Decree no. 633/1972 (hereinafter, “VAT decree”) and subsequent article 25, first paragraph.

After a short introduction regarding the changes at issue, you may find the main clarification provided by Italian Tax Authorities, analyzing more in depth what already anticipated in our [previous newsalert](#).

1. Changes introduced by Law Decree no. 50/2017

According to the previous wording, article 19, paragraph 1, second sentence, of the VAT decree provided the possibility for the taxable person to exercise the right to deduct VAT paid on purchases, at the latest, with the VAT return related to the second year following the one in which the right to deduct arose. For example, for purchases made in 2015, the taxable person could have exercised the right to deduct VAT within the annual VAT return 2017.

From a procedural perspective, in order to exercise the input VAT deduction, article 25, first paragraph, of the VAT decree provided that the registration of purchase invoices (or customs bills) should take place “*before the periodical liquidation, or the annual VAT return, in which the right to deduct to the related VAT is exercised*”

Il legislatore, intervenendo con il citato D.L. n. 50/2017, ha inteso ridurre il termine entro il quale l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA può essere esercitato. Secondo la nuova formulazione dell'articolo 19, primo comma, del decreto IVA, infatti, il diritto alla detrazione «è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto».

I principi che regolano la nascita del diritto alla detrazione non hanno, invece, subito mutamenti, rimanendo ancorati all'esigibilità dell'imposta che, di regola, è da ricondurre al momento di effettuazione dell'operazione, ex articolo 6 del decreto IVA.

Le modifiche a commento hanno anche interessato le norme sugli adempimenti da porre in essere al fine di esercitare la detrazione, di cui all'articolo 25 del decreto IVA, prevedendo ora che, a tal fine, la fattura (o la bolletta doganale) debba essere annotata nel registro degli acquisti «*anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno*».

2. L'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate

Preliminarmente, è utile precisare che la nuova disciplina, secondo quanto affermato dall'Agenzia nella Circolare 1/E, si applica alle fatture ed alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017 a condizione che le stesse siano relative ad operazioni effettuate, e la cui relativa imposta sia divenuta esigibile, a decorrere dalla medesima data. Pertanto, riprendendo l'esempio di cui sopra, con riguardo all'imposta divenuta esigibile nel 2015 e nel 2016, il contribuente potrà esercitare il diritto alla detrazione, rispettivamente, fino al 30 aprile 2018 e fino al 30 aprile 2019.

Ciò premesso, nel seguito, si ripercorreranno, per punti, i chiarimenti forniti dall'Agenzia, seguendo l'ordine della Circolare a commento.

a) Coordinamento dell'articolo 19 con il disposto di cui all'articolo 25

La lettura combinata delle due norme, come sopra modificate, ha ingenerato, sin dalla loro entrata in vigore, numerosi dubbi interpretativi.

The legislator, by intervening with the aforementioned Law Decree no. 50/2017, intended to reduce the period by which the right to deduct VAT can be exercised. According to the new wording of article 19(1) of the VAT decree, the right to deduct "*is exercised at the latest with the VAT return concerning the year in which the right to deduct arose*".

On the other hand, the principles that rule the tax point (i.e. when a transaction can be considered as happened from a VAT perspective) have not been subject to any change.

Amendments at issue have also impacted the rules concerning the formalities to be put in place in order to exercise the input VAT deduction. In this respect, new article 25 of the VAT decree provides now that, for this purpose, the invoice (or the customs bill) must be booked in the register of purchases "*before the periodical liquidation in which the right to deduct the related VAT is exercised and in any case within the deadline for submitting the annual VAT return relating to the year when the invoice is received and with reference to the same year*".

2. The interpretation of the Italian Tax Authorities

Preliminarily, according to the Italian tax authorities' interpretation it is worth pointing out that the new rules apply to those invoices and customs bills issued starting from 1 January 2017, provided that they relate to transactions carried out, and their related VAT has become due, from the same date. Therefore, taking the example above, in relation to the VAT that became due in 2015 and 2016, the taxpayer can exercise the right to deduct, respectively, until April 30, 2018 and until April 30, 2019.

Having said that, hereinafter we will analyse the clarifications provided by the Tax Authorities, in accordance with the sequential order of the Circular Letter 1/E/2018.

a) Coordination of article 19 with the subsequent article 25

The combined interpretation of the two articles, as amended above, has given rise to certain doubts since they entered into force.

La dottrina maggioritaria, pur riconoscendo la necessità di dover fornire una chiave di lettura eurounitaria alle disposizioni a commento (di cui si dirà a breve), era giunta alla conclusione che le stesse avrebbero dovuto essere interpretate collegando il termine per la detrazione dell'IVA sugli acquisti al momento di esigibilità dell'imposta. Tale conclusione sembrava più aderente al dettato normativo ancorché estremamente limitante per il contribuente.

In tal senso, l'IVA relativa ad un acquisto effettuato a dicembre 2017 avrebbe dovuto essere portata in detrazione necessariamente con la dichiarazione IVA da presentare entro il 30 aprile 2018.

Tuttavia, con un apprezzabile sforzo interpretativo, l'Agenzia delle Entrate ha concluso che il momento da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione è quello in cui, in capo al cessionario/committente, si verifica la duplice condizione i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e ii) (formale) del possesso di una fattura redatta conformemente alle regole di cui all'art. 21 del decreto IVA.

E' da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura, la detrazione dell'imposta assolta. Tale diritto può essere esercitato, al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno.

La necessaria coesistenza delle due condizioni poc'anzi evidenziate è in linea con quanto affermato dalla Corte di Giustizia dell'UE nella causa C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel GmbH), laddove è stato statuito che il diritto alla detrazione deve essere esercitato «*con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale (...) la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura*». Tali conclusioni sono state recentemente confermate dall'Avvocato Generale nelle sue conclusioni relative al caso C-8/17 (Biosafe).

Richiamando gli esempi pratici forniti dall'Agenzia delle entrate, si riportano, nel seguito, le seguenti casistiche:

Main Italian scholars, although they acknowledged the need to provide an interpretation based on EU principles (which will be discussed below), came to the conclusion that the new provision should have been interpreted by linking the deadline for the VAT deduction at the time in which the VAT was due. This conclusion seemed more in line with the wording of the law, although extremely disadvantageous for the taxpayer.

In this sense, the VAT related to a purchase carried out in December 2017 should have been deducted at the latest with the VAT return to be submitted within 30 April 2018.

However, with an appreciable interpretation, the tax authorities concluded that the time from which the deadline for the input VAT deduction starts to accrue is when the following circumstances occurs i) (substantial) VAT became chargeable ii) (formal) the taxpayer has in its hand a proper invoice, drafted according to the relevant invoicing rules.

It is from this time that the taxable person/buyer can exercise the right to deduct input VAT, after registering the invoice. This right can be exercised, at the latest, within the date of submission of the VAT return for the year in which both the above mentioned conditions occurred and with reference to the same year.

The necessary coexistence of the two conditions mentioned above is in line with what was stated by the EU Court of Justice in case C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel GmbH), in which it was stated that the right of deduction should be exercised "*in respect of the tax period in which (...) the goods have been delivered or the services performed and that the taxable person holds the invoice*". These conclusions have been recently confirmed by the General Advocate in his conclusions concerning case C-8/17 (Biosafe).

Recalling the practical examples provided by the Tax Authorities, the following cases can be envisaged:

1) acquisto di beni il 20 dicembre 2017, con consegna della merce accompagnata dalla relativa fattura. L'imposta a credito, relativa a tale cessione di beni, confluirà, previa registrazione della fattura di acquisto nel mese, nella liquidazione IVA di dicembre 2017 (da eseguirsi il 16 gennaio 2018), dal momento che nel mese di dicembre: i) i beni sono stati consegnati; e ii) la fattura è stata ricevuta e registrata dal soggetto passivo cessionario;

2) acquisto di beni il 20 dicembre 2017 con contestuale ricezione della fattura. Nel caso in cui il cessionario non registri la fattura nel 2017 potrà, comunque, registrare il documento, al più tardi entro il 30 aprile 2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2017), in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo alle fatture ricevute nel 2017 (fatta salva la possibilità per il contribuente di adottare soluzioni gestionali e informatiche differenti dall'annotazione nel registro sezionale, a condizione che le stesse garantiscano tutti i requisiti richiesti per la corretta tenuta della contabilità). Il credito IVA concorrerà a formare il saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2017;

3) acquisto effettuato in dicembre 2017 con ricezione della fattura il 20 gennaio 2018. Il cessionario dovrà esercitare il diritto alla detrazione, previa registrazione della fattura, a partire dalla liquidazione relativa al mese di gennaio 2018, da effettuarsi entro il 16 febbraio 2018 (fermo restando il rispetto delle condizioni cui il diritto alla detrazione era soggetto nel 2017 – sul punto la Circolare fa l'esempio di un operatore con un pro-rata di detrazione del 75% nel 2017, il quale dovrà esercitare il diritto alla detrazione nel 2018 applicando tale coefficiente). Al più tardi sarà possibile esercitare la detrazione dell'imposta entro il 30 aprile 2019 (secondo la modalità che prevede l'utilizzo del sezionale, o soluzioni alternative, sopra riferita).

In ordine alla problematica attinente la verifica del momento in cui la fattura di acquisto è ricevuta dal cessionario/committente, l'Agenzia delle Entrate precisa che «*la ricezione stessa deve emergere (ove non risultante da posta elettronica certificata o altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo) da una corretta tenuta della contabilità*», richiamando, a tal proposito, la necessità di numerare progressivamente le fatture di acquisto e le bollette doganali ricevute.

Inoltre, la Circolare ribadisce l'obbligo, in capo al soggetto passivo acquirente, di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto non emessa nei termini di legge (ex articolo 6, comma 8, del D.lgs. N. 471/1997).

1) purchase of goods dated December 20, 2017, goods already delivered together with the accompanying invoice. Input VAT will be computed in the monthly VAT balance related to December 2017 (to be finalised by January 16, 2018) provided that the invoice is properly registered. This is due to the fact that: (i) goods have been delivered; and (ii) the invoice has been received and registered by the purchaser;

2) purchase of goods dated December 20, 2017, invoice received the same date. Whereby the purchaser does not register the invoice within 2017, the latter could register the invoice by April 30, 2018 (deadline for the submission of the Annual VAT return related to 2017) in a specific section of input VAT ledgers (or different technical solution to achieve the same result). The related input VAT will be computed to determine the final result of the annual VAT return for year 2017;

3) purchase carried out during December 2017, invoice received on January 20, 2018. The purchaser will exercise the right to deduct starting from periodical VAT balance related to January 2018 (i.e. by February 16, 2018). However, it should consider the relevant conditions existing in 2017 (e.g. if the pro-rata deduction for 2017 was 75%, such input VAT should be deducted at 75%, even if the deduction takes place in 2018). The right to deduct could be exercised by April 30, 2019 at the latest (through the Annual VAT return for year 2018).

To demonstrate when an invoice is in fact received, the tax authorities clarify that “*the receipt shall result from a fair, correct and clean bookkeeping, unless the issuance and submission result from certified email or other means attesting the receipt*”, bearing in mind that the purchaser is required to allocate a sequential numbering to input invoices and customs bills.

Moreover, the tax authorities highlight the obligations for the purchaser to regularise any omitted invoicing carried out by its supplier, by the relevant deadlines provided by article 6(8), legislative decree no. 471/1997.

Viene, infine, chiarito che, in applicazione dello Statuto del Contribuente, non saranno sanzionati pregressi comportamenti difformi, in particolare i casi di fatture di acquisto ricevute tra il 1 gennaio ed il 16 gennaio 2018, relative ad operazioni esigibili nel 2017, la cui IVA ha concorso alla liquidazione di dicembre 2017.

b) Applicazione delle nuove norme alle note di variazione

L'Agenzia delle Entrate fornisce anche taluni chiarimenti in relazione alle note di variazione. In particolare, per quanto riguarda la procedura di variazione da attivare ai sensi del comma 2 dell'articolo 26 del decreto IVA, detta procedura deve ora realizzarsi considerando i nuovi termini previsti dal novellato comma 1 dell'articolo 19.

In tal senso, la nota di variazione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

c) Coordinamento con la previsione dell'articolo 60, comma settimo, del decreto IVA

Come noto, la previsione a commento prevede che il cessionario/committente, che si veda addebitata dell'IVA in via di rivalsa, a seguito di avvisi di accertamento in capo al cedente/prestatore, può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto detta imposta.

Il D.L. n. 50/2017 non è intervenuto su tale specifica previsione, non uniformando, quindi, tali termini a quelli previsti dal novellato articolo 19 del decreto IVA.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, al fine di giustificare in via interpretativa tale disparità di trattamento, ha chiarito che la ragione deve rinvenirsi nel carattere di specialità della previsione a commento. Ne consegue che «*non mutano i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamento divenuto definitivo*» .

d) Particolari ipotesi di differimento dell'esigibilità

Tali chiarimenti assumono particolare rilevanza per i cessionari/committenti che operano nell'ambito del regime dello *split payment* e del regime di IVA per cassa.

Finally, the tax authorities clarify that in application of the Statute of Taxpayers' Right, previous behavior will not be punished, in particular, purchase invoices received between January 1 and January 16, 2018, relating to transactions for which the tax point occurred in 2017, whose VAT was deducted with the VAT settlement related to the December 2017.

b) The impact of new rules on credit notes

The tax authorities provide clarifications also concerning credit notes. In particular, with reference to those procedures provided by article 26(2) of VAT decree, they shall be now put in place concerning new rules provided by said article 19(1).

In this respect, the credit note shall be issued (and the higher VAT paid at that time can be recovered) by the submission of the annual VAT return related to the year in which the condition to issue the credit note took place, at the latest.

c) The impact of new rules on article 60(7) of VAT decree

Article 60(7) of the VAT decree provides that the purchaser/recipient to which the supplier charges higher VAT, due to a definitive notice of assessment, can exercise the right to deduct through the annual VAT return related to the second year following the one in which it paid such a VAT to the supplier.

Law Decree no. 50/2017 has not modified such a provision, that remains different in terms of timeline compared with the one provided by new article 19 of the VAT decree.

On this point, the Italian tax authorities try to clarify that this different timeline is given by the fact that article 60(7) shall be considered as a special provision that may derogate ordinary rules. As a consequence "*the timeline to exercise the right to deduct the higher VAT charged due to a definitive notice of assessment act does not change*".

d) Peculiar cases of VAT chargeability

The clarifications provided in this sections are relevant for those taxpayers (purchasers and recipients) operating within split payment mechanism and cash accounting regime.

Nell'ambito della scissione dei pagamenti, come noto, l'imposta diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi.

Tuttavia, i soggetti rientranti nel regime possono optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura o al momento della registrazione della stessa.

Alla luce di quanto sopra, il cessionario/committente può, quindi, scegliere se anticipare l'esigibilità al momento della ricezione della fattura o della registrazione della stessa, oppure differire la medesima al pagamento del corrispettivo secondo la regola generale.

Ciò premesso, l'Agenzia delle Entrate precisa che, qualora si faccia coincidere l'esigibilità con il pagamento, le regole speciali in materia di *split payment* debbano prevalere, con la conseguenza che la fattura dovrà essere annotata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui l'imposta è divenuta esigibile (i.e. l'anno dell'avvenuto pagamento) nonostante la ricezione del documento in un periodo precedente.

Come esemplificato dall'Agenzia delle Entrate, se il contribuente opta per l'anticipazione dell'esigibilità, nel caso di fattura per servizi emessa nel dicembre 2017, registrata nel febbraio 2018 (non ancora pagata), l'IVA è detraibile nella liquidazione del mese di febbraio 2018 (o al più tardi, con la dichiarazione relativa a tale anno). Diversamente, la fattura di acquisto potrà essere registrata (e la relativa IVA detratta) al più tardi entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la medesima fattura è stata pagata.

Nell'ambito del regime di IVA per cassa, è stato confermato che il soggetto passivo, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, dovrà avere riguardo al possesso di una valida fattura e al pagamento del corrispettivo (cui è collegata l'esigibilità dell'imposta nell'ambito di tale regime).

e) Esercizio del diritto alla detrazione mediante integrativa «a favore»

L'ultimo tema analizzato dall'Agenzia delle Entrate riguarda la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione tramite una dichiarazione integrativa c.d. «a favore».

Within the split payment mechanism, VAT becomes due to the tax authorities when the consideration is paid.

However, the taxpayers can opt to anticipate this moment, i.e. when the invoice is received from the supplier or at the time in which the same invoice is registered in the Italian VAT ledgers.

In the light of the above, the taxpayer may choose whether to anticipate the tax point for VAT purposes, at the time in which it receives the invoice, registers it or postpone the tax point when the consideration is paid.

Having said that, the Italian tax authorities clarify that special rules for split payment shall prevail, whereby the taxpayer decides to postpone the tax point when the consideration is paid. As a consequence, the invoice would have to be registered by the deadline for the submission of the annual VAT return related to the year when the tax point occurred (i.e. when the consideration is paid), disregarding the time in which the invoice is received.

As an example, if a taxpayer opts to anticipate the tax point for VAT purposes, in case an invoice is issued on December 2017, it is booked on February 2018 (not yet paid), VAT is deductible within periodical VAT balance of February 2018 (or through the annual VAT return for 2018, at the latest). On the contrary, if the option is not exercised, VAT could be deducted by the submission of the annual VAT return related to the year in which the consideration is paid, disregarding when the invoice is received and/or registered.

Within the cash account regime it has been confirmed that the purchaser will have to hold a valid invoice and that the consideration will have to be paid, in order for it to exercise the right to deduct.

e) Exercise the right to deduct by means of an amended annual VAT return

The last point analysed by the Italian tax authorities is the possibility to exercise the right to deduct through an amended annual VAT return.

Sul punto, l'Agenzia chiarisce che il soggetto passivo cessionario/committente, che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA, in relazione alle fatture ricevute, nei termini individuati nei paragrafi precedenti, può recuperare l'imposta presentando la dichiarazione integrativa entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione annuale relativa al periodo in cui i presupposti per la detrazione si sono verificati.

L'Agenzia precisa, sul punto, che sono fatte salve le sanzioni previste in materia di «*fattura di acquisto irregolare, ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 8 e comma 9-bis ultima parte del d.lgs. n. 471/1997 e l'applicabilità delle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione previste dal richiamato articolo 6*».

Ad una prima analisi, sembrerebbe che il rinvio alla dichiarazione integrativa «a favore» sia volto a salvaguardare quei contribuenti che, per le ragioni più varie, non abbiano esercitato la detrazione dell'IVA in relazione a fatture (emesse e) ricevute ma non registrate nei termini. Tuttavia, in tale circostanza non appare possibile configurare un comportamento passibile della sanzione di cui al sopra citato articolo 6, comma 8, del d.lgs. n. 471 che trova applicazione nei casi di fatture non emesse nei termini di legge o emesse in modo irregolare (salvo che l'Agenzia, con tale richiamo, intenda fare esclusivamente riferimento alla casistica di fatture emesse oltre i termini di legge).

Inoltre, appare foriero di dubbi il richiamo generico all'articolo 6 sopra citato in relazione ad eventuali sanzioni per violazione degli obblighi di registrazione in capo al cessionario/committente.

In this respect, the tax authorities clarify that, whereby a purchaser/recipient do not exercise the right to deduct input VAT related to the received invoice by the above mentioned timeline, it could still deduct such a VAT by means of an amended VAT return. In this case, the relevant deadline would be the December 31 of the fifth year following the one in which the conditions to exercise the right to deduct occurred.

The tax authorities point out that, upon this circumstances, those penalties related to the omitted regularisation provided by the said article 6(8) and 6(9-bis) of legislative decree no. 471/1997 may apply, as well as the more general ones, provided for by article 6.

At a preliminary analysis, it seems that the allowance to use an amended VAT return is aimed to grant neutrality principle for those taxpayers that, somehow, do not exercise the right to deduct input VAT related to invoice (issued and) received but not registered in time. However, within this circumstance it seems not possible to consider this behaviour as a violation for which the said penalty provided for by article 6(8) of legislative decree no. 471/1997 applies. Indeed, the latter refers to those cases where the invoices are not issued timely or are issued improperly (unless the Italian tax authorities, by this sentence, would like to refer to the late submission, only).

Moreover, it is really doubtful the reason why the tax authorities make reference to the whole article 6, considering possible penalties for the violation of registration obligations for the purchaser/recipient.