

STUDIO GIULIANO

CONSULENZA TRIBUTARIA • SOCIETARIA • DEL LAVORO • CONTRATTUALE • REVISIONE CONTABILE

Nicola Giuliano - Dottore commercialista

Aldo Fazzini - Consulente aziendale

Corrado Quartarone - Dottore commercialista

Stefania Tedeschi - Dottore commercialista

CIRCOLARE N. 8/2018

AI GENTILI CLIENTI

Loro sedi

OGGETTO: NOVITA' IN TEMA DI FATTURAZIONE E PAGAMENTO DELLE

CESSIONI DI CARBURANTI

Con la circolare n. 8/E del 30 Aprile 2018 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito le novità introdotte dall'articolo 1, comma 917 secondo il quale: “*«Fermo restando quanto previsto al comma 916 [applicazione delle nuove norme in tema di fatturazione elettronica ai soli documenti emessi a partire dal 1° gennaio 2019, ndr.], le disposizioni dei commi da 909 a 928 si applicano alle fatture emesse a partire dal 1° luglio 2018 relative a: a) cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori;».*”.

A partire dal 1° luglio 2018, la cessione di benzina o gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori dovrà pertanto necessariamente essere documentata con l'emissione di fattura elettronica.

L'Agenzia specifica che la disposizione in commento si inserisce nel complesso di misure introdotte a presidio dei fenomeni di evasione e di frode IVA nel settore degli olii minerali e che le cessioni richiamate nel predetto comma 917 vanno riferite alla benzina e gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione.

L'anticipazione dell'obbligo di fatturazione elettronica al 1° luglio 2018 non riguarda, ad esempio, le cessioni di benzina per motori che fanno parte di gruppi elettrogeni, impianti di riscaldamento, attrezzi vari, utensili da giardinaggio e così via.

L'emissione della fattura - nel solo ambito dei rapporti tra soggetti passivi d'imposta che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione - dovrà avvenire in forma elettronica tramite il

STUDIO GIULIANO

CONSULENZA TRIBUTARIA • SOCIETARIA • DEL LAVORO • CONTRATTUALE • REVISIONE CONTABILE

Sistema di Interscambio, nel rispetto dei formati e delle relative regole tecniche disposte col Provvedimento del direttore dell' Agenzia delle entrate n. 89757/2018 del 30.04.2018.

1. Contenuto della fattura

Il contenuto di qualsiasi fattura è regolato dagli articoli 21 e 21-*bis* del decreto IVA.

Tra gli elementi individuati come obbligatori da tali disposizioni, con specifico riferimento ai carburanti, non figura, ad esempio, la targa o altro estremo identificativo del veicolo al quale sono destinati (casa costruttrice, modello, ecc.), come invece previsto per la c.d. "scheda carburante".

Ne deriva che gli elementi indicati (targa, modello, ecc.) non dovranno necessariamente essere riportati nelle fatture elettroniche. Resta ferma la facoltà di richiedere l'inserimento di tali dati per le opportune finalità quali la tracciabilità della spesa e la riconducibilità della stessa ad un determinato veicolo, *in primis* ai fini della relativa deducibilità.

Nel Provvedimento Prot. N. 89757/2018 del 30.04.2018 è stato chiarito che l'indicazione della targa possa essere fornita utilizzando il campo "MezzoTrasporto" del file della fattura elettronica.

1.2 Fatture differite

L'articolo 21, comma 4, lettera a), del decreto IVA, consente l'emissione di una sola fattura, *«per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472»* laddove *«effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto»* e purché *«recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime»*.

Ne deriva, quindi, che anche nell'ambito delle cessioni di carburanti, qualora le stesse siano accompagnate da un documento, analogico o informatico, che abbia i contenuti voluti dal decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472 - in particolare *«indicazione della data, delle generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti»* - sarà possibile emettere

STUDIO GIULIANO

CONSULENZA TRIBUTARIA • SOCIETARIA • DEL LAVORO • CONTRATTUALE • REVISIONE CONTABILE

un'unica fattura, entro il 15 del mese successivo, che riepiloghi tutte le operazioni avvenute nel mese precedente tra i medesimi soggetti.

A questo fine, ove contenenti le informazioni necessarie, potranno essere utilizzati anche i buoni consegna emessi dalle attrezzature automatiche.

1.3 Fatture relative a cessioni da documentare con diversa modalità

Considerata la formulazione letterale dell'articolo 1, comma 917, della legge di bilancio 2018, che, come detto, in tema di carburanti non detta regole diverse, ma anticipa solo al 1° luglio 2018 quelle più generali previste in tema di fatturazione elettronica, le stesse troveranno applicazione secondo i limiti loro propri.

Ne deriva che gli esoneri specificamente previsti per i soggetti passivi che rientrano nel cosiddetto "regime di vantaggio" di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e quelli che applicano il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 - resteranno pienamente efficaci.

1.4 Registrazione e conservazione delle fatture

Il rispetto delle ulteriori disposizioni vigenti in tema di fatturazione, che non risultino espressamente derogate o incompatibili con le nuove norme, troverà applicazione anche in riferimento alla registrazione dei documenti.

Così, ad esempio, in ragione dell'articolo 6, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 9 dicembre 1996, n. 695, per le fatture di importo inferiore ad euro 300,00 emesse nel corso del mese, con riferimento allo stesso, in luogo di ciascuna potrà essere annotato un documento riepilogativo nel quale dovranno essere indicati i numeri delle fatture cui si riferisce, l'ammontare complessivo imponibile delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate citato segnala la messa a diposizione da parte dell'Agenzia delle entrate entro il 1° luglio 2018 di una serie di servizi per agevolare e rendere poco onerosa la fase di predisposizione, trasmissione e conservazione delle

STUDIO GIULIANO

CONSULENZA TRIBUTARIA • SOCIETARIA • DEL LAVORO • CONTRATTUALE • REVISIONE CONTABILE

fatture elettroniche. Con particolare riferimento alla conservazione, viene specificamente segnalato che, per chi aderirà ad apposito accordo di servizio (mediante modalità online), tutte le fatture elettroniche emesse o ricevute dall'operatore attraverso il SdI saranno portate in conservazione a norma del D.M. 17 giugno 2014, secondo i termini e le condizioni riportati nell'accordo di servizio, utilizzando il servizio reso gratuitamente disponibile dall'Agenzia delle entrate, in conformità alle disposizioni del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 3 dicembre 2013.

2 Cessione di carburanti e modalità di pagamento

Il legislatore ha introdotto particolari disposizioni sulla deducibilità dei costi d'acquisto e la detraibilità dell'IVA riferita agli acquisti di carburanti imponendo, a tal fine, l'utilizzo di specifici mezzi di pagamento, in particolare *«carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605»*.

Al direttore dell'Agenzia delle entrate è stato poi demandato di individuare qualsiasi *«altro mezzo ritenuto parimenti idoneo»* (cfr. l'articolo 1, comma 923, ultima parte, della legge di bilancio 2018).

In adempimento di tale previsione, il direttore dell'Agenzia, con provvedimento prot. n. 73203 del 4 aprile 2018, ha individuato quali idonei a provare l'avvenuta effettuazione delle operazioni, i seguenti mezzi di pagamento:

- a) gli assegni, bancari e postali, circolari e non, nonché i vaglia cambiari e postali di cui, rispettivamente, al regio decreto 21 dicembre 1933, n. 1736 e al decreto del Presidente della Repubblica 14 marzo 2001, n. 144, con successive modificazioni e integrazioni;
- b) quelli elettronici previsti all'articolo 5 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, secondo le linee guida emanate dall'Agenzia per l'Italia Digitale con determinazione 22 gennaio 2014, n. 8/2014, punto 5.

Al riguardo, va in primo luogo osservato che, sebbene l'intervento dell'articolo 1, comma 923 sembri limitare l'utilizzo degli ulteriori strumenti di pagamento alla sola detraibilità dell'IVA relativa all'acquisto di carburanti, la coerenza del sistema, in assenza di specifiche indicazioni

STUDIO GIULIANO

CONSULENZA TRIBUTARIA • SOCIETARIA • DEL LAVORO • CONTRATTUALE • REVISIONE CONTABILE

contrarie presenti nella norma o nella relazione illustrativa, impone che tali strumenti vadano considerati idonei anche ai fini della deducibilità dei costi sostenuti.

2.1 Peculiarità di alcuni strumenti di pagamento

2.1.1 Carte e buoni carburante

Nelle motivazioni del più volte richiamato provvedimento del direttore dell’Agenzia, prot. n. 73203 del 4 aprile 2018, in riferimento alle forme di pagamento qualificato ritenute idonee dal legislatore ai fini della detraibilità IVA e della deducibilità dei costi, si è evidenziato come le stesse troveranno applicazione anche nelle ipotesi in cui, sulla scorta di specifici accordi, il pagamento avvenga in un momento diverso rispetto alla cessione. È questo il caso delle carte utilizzate nei contratti c.d. di “*netting*” (si vedano, al riguardo, le circolari n. 205/E del 12 agosto 1998 e n. 42/E del 9 novembre 2012), o degli ulteriori sistemi, variamente denominati, che consentono al cessionario l’acquisto esclusivo di carburanti con medesima aliquota IVA, quando la cessione/ricarica della carta, sia regolata con gli stessi strumenti di pagamento sopra richiamati.

Va puntualizzato, al riguardo, che l’obbligo di pagamento con tali modalità all’atto della cessione/ricarica non si accompagna necessariamente a quello di fatturazione elettronica.

Valgono, anche in questo caso, le regole generali individuate nel punto 1 della presente circolare, nonché quelle ricavabili dalla legislazione vigente, *in primis* il decreto IVA.

Così, ad esempio, se la compagnia petrolifera X emette buoni carburante (ma anche carte, ricaricabili o meno, ovvero altri strumenti) che consentono al cessionario, soggetto passivo Y, di recarsi presso un impianto stradale di distribuzione gestito dalla medesima compagnia e rifornirsi di benzina secondo l’accordo tra le parti, l’operazione andrà necessariamente documentata tramite l’emissione di una fattura elettronica al momento della cessione/ricarica (cfr., in questo senso, anche le motivazioni del già citato provvedimento del direttore dell’Agenzia, prot. n. 73203 del 4 aprile 2018).

Diversamente, laddove il buono/carta dia modo di rifornirsi presso plurimi soggetti -impianti gestiti da diverse compagnie o da singoli imprenditori, pompe c.d. “bianche” (ossia che non fanno parte del circuito delle compagnie di distribuzione), ecc. - ovvero consenta l’acquisto di più beni e servizi, si avrà un semplice documento di legittimazione, la cui cessione non è soggetta ad imposta

STUDIO GIULIANO

CONSULENZA TRIBUTARIA • SOCIETARIA • DEL LAVORO • CONTRATTUALE • REVISIONE CONTABILE

sul valore aggiunto in forza dell'articolo 2, comma 3, lettera a), del decreto IVA e, conseguentemente, a quello di fatturazione in forma elettronica (si veda, in ordine ad una peculiare tipologia di buoni per l'acquisto di benzina agevolata, la circolare n. 30 del 1° agosto 1974).

2.1.2 Carte di credito, di debito e prepagate

Tra gli strumenti espressamente individuati dal legislatore ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, commi 922 e 923, della legge di bilancio 2018, figurano, come visto, *«carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605»*.

Nell'individuare, quali ulteriori mezzi pagamento da considerarsi idonei, quelli elettronici previsti all'articolo 5 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, secondo le linee guida emanate dall'Agenzia per l'Italia Digitale con determinazione 22 gennaio 2014, n. 8/2014, punto 5, il provvedimento del direttore dell'Agenzia prot. n. 73203 del 4 aprile 2018 ha richiamato, tra gli altri, a mero titolo esemplificativo: *«carte di debito, di credito, prepagate ovvero di altri strumenti di pagamento elettronico disponibili, che consentano anche l'addebito in conto corrente»* (così l'articolo 1, comma 1, lettera b), ultimo periodo, del provvedimento).

In conformità alla citata *ratio*, si ritengono altresì validi i pagamenti effettuati dal soggetto passivo d'imposta in via mediata, ma allo stesso riconducibili secondo una catena ininterrotta di corresponsioni con strumenti tracciabili.

Si pensi, in questo senso, a titolo puramente chiarificatore e non esaustivo:

- al rifornimento di benzina di un'autovettura aziendale che il dipendente effettua presso un distributore stradale durante una trasferta di lavoro.

Qualora il pagamento avvenga con carta di credito/debito/prepagata del dipendente (o altro strumento individuato nel provvedimento direttoriale del 4 aprile 2018 allo stesso riconducibile) ed il relativo ammontare gli sia rimborsato, secondo la legislazione vigente, avvalendosi sempre di una delle modalità individuate dalla legge di bilancio (ad esempio, tramite bonifico bancario unitamente alla retribuzione), non vi è dubbio che la riferibilità della spesa al datore di lavoro ne consentirà la deducibilità (nel rispetto, come ovvio, degli ulteriori criteri previsti dal T.U.I.R.);

STUDIO GIULIANO

CONSULENZA TRIBUTARIA • SOCIETARIA • DEL LAVORO • CONTRATTUALE • REVISIONE CONTABILE

- ai servizi offerti dai vari operatori di settore (come card, applicazioni per *smartphone/tablet*, dispositivi elettronici vari, ecc.) che consentono l'acquisto di carburante con addebito diretto del costo su conto corrente o carta di credito (contestualmente all'acquisto o in un momento successivo) del soggetto passivo cessionario, ovvero attingono ad una provvista da questi mantenuta presso l'operatore, periodicamente ricostituita in ragione del consumo.

Anche in questa ipotesi, laddove i diversi rapporti (cessionario-operatore per il servizio offerto e, nel caso, la formazione della citata provvista, nonché operatore-cedente per il pagamento del carburante), siano regolati tramite le modalità individuate nel più volte richiamato provvedimento prot. n. 73203 del 4 aprile 2018, nessun dubbio potrà esservi sulla riferibilità del versamento al cessionario e, conseguentemente, sulla deducibilità delle spese per l'acquisto effettuato.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

Legnano, 4 giugno 2018

Studio Giuliano