



CEPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

IL TEMA DEL MESE

OTTOBRE 2018

LE SCADENZE

25/10/2018

- Termine di presentazione degli elenchi Intrasat mensili (da parte dei contribuenti tenuti alla presentazione mensile) e trimestrali (da parte dei contribuenti tenuti alla presentazione trimestrale) relativi alle cessioni intracomunitarie di beni e servizi rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti in altri stati membri

31/10/2018

- Termine di presentazione in via telematica della dichiarazione Modello Redditi 2018 e della dichiarazione modello IRAP 2018

31/10/2018

- Termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (Modello 770).

Per l'elenco completo degli adempimenti e scadenze fiscali relativi al mese di ottobre 2018 si rinvia al sito dell'Agenzia delle Entrate al seguente link:

<https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php>

IL TEMA DEL MESE

Cessioni di carburanti e strumenti di tracciabilità dei pagamenti

Recenti provvedimenti normativi hanno determinato la possibilità di documentare l'acquisto di carburante (benzina o gasolio) presso gli impianti di autotrazione attraverso l'utilizzo di mezzi di pagamento diversi dalla tradizionale "scheda carburanti".

CESSIONI DI CARBURANTI E STRUMENTI DI TRACCIABILITÀ DEI PAGAMENTI

1. Premessa

Le novità che riguardano l'obbligo di emettere la fattura esclusivamente in formato elettronico per le cessioni di carburanti effettuate da soggetti Iva sono state previste dalla Legge 27 dicembre 2017 n. 205 a decorrere dal **1° gennaio 2019**.

Inizialmente, per le cessioni di **carburante per autotrazione**, questo obbligo era stato previsto con decorrenza dal **1° luglio 2018**. Successivamente, il Decreto Legge 28 giugno 2018 n. 79:

- ha rinviato alla data del **1° gennaio 2019** l'obbligo di emissione della fattura in formato elettronico (trasmessa per il tramite del Sistema di interscambio dell'Agenzia delle Entrate) per le sole cessioni di carburanti da parte degli esercenti gli **impianti di distribuzione stradale**¹;
- ha riconosciuto, fino al **31 dicembre 2018**, la possibilità di continuare ad utilizzare la scheda carburante (ancorché, come vedremo, ai fini della detrazione dell'Iva e della deduzione della spesa, sia necessario avvalersi di mezzi di pagamento tracciabili).

La decorrenza delle novità

2. La fatturazione elettronica per le cessioni di carburanti

In linea generale, l'obbligo di fatturazione elettronica:

- 1) riguarda esclusivamente le cessioni di benzina e gasolio effettuate tra soggetti passivi IVA che sono destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione (quale ad esempio l'acquisto del singolo gestore di impianto di distribuzione stradale da un grossista)²;
- 2) è escluso per le cessioni di benzina e gasolio diversi da quelli che sono impiegati nei veicoli che circolano normalmente su strada (trattasi, a titolo esemplificativo, dei rifornimenti di carburante di aeromobili ed imbarcazioni).

Coerentemente con quanto sopra, nella **circolare 2 luglio 2018 n. 13**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- **“sono la tipologia di carburante ed il suo utilizzo ad imporre l'obbligo di fatturazione elettronica, così che ne sono escluse le cessioni di benzina e gasolio diversi da quelli destinati all'uso in motori per autotrazione, ossia, diversi da quelli impiegati nei veicoli (di qualunque tipologia) che circolano normalmente su strada**

¹ Pertanto, resta confermata al 1° luglio 2018 l'entrata in vigore dell'obbligo della fattura elettronica per le cessioni di carburante da parte dei soggetti diversi dagli esercenti gli impianti di distribuzione stradale e per le prestazioni dei subappaltatori e dei subcontraenti nell'ambito di un appalto pubblico.

² Per completezza ricordiamo che, a livello soggettivo, questo obbligo non si applica ai soggetti passivi che beneficiano di regimi IVA che sono destinati alle piccole imprese come il regime di vantaggio (articolo 27, commi 1 e 2 del decreto legge 6 luglio 2011 n. 98) e il regime forfetario (articolo 1, commi da 54 a 89 della legge 23 dicembre 2014 n. 190). Inoltre è possibile emettere una fattura elettronica anche nei confronti dei soggetti non residenti che sono identificati in Italia, a condizione che a questi sia assicurata la possibilità di ottenere una copia cartacea della fattura ove ne dovessero fare richiesta.

(per l'identificazione di questi ultimi si vedano, a titolo esemplificativo, gli articoli 53, 54 e 55 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, c.d. "Codice della strada");

- (e che) **"laddove, al momento della cessione, non vi sia certezza sull'impiego di una determinata tipologia di carburante rientrante tra quelle sopra richiamate – astrattamente idoneo ad essere utilizzato in motori tra loro diversi (si pensi al gasolio, che può essere impiegato tanto per il funzionamento del motore di un'imbarcazione/aeromobile, quanto per quello di un'auto/motoveicolo) – le esigenze più volte espresse di presidio e contrasto ai fenomeni di evasione e di frode IVA (si veda la già citata circolare n. 8/E del 2018) impongono che la fatturazione sia elettronica"**.

3. La proroga ed i limiti all'utilizzo della scheda carburante

Com'è noto, in linea generale, la scheda carburante³ rappresenta, da sempre, il documento utile a **certificare gli acquisti di carburante per autotrazione** che vengono effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti IVA ed è necessaria per poter operare la **detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto e (nei limiti fiscalmente riconosciuti) la deduzione del relativo costo ai fini delle imposte sui redditi**.

Le soluzioni operative

Per effetto delle disposizioni richiamate al precedente paragrafo, a livello operativo, relativamente agli acquisti di benzina e gasolio, per i soggetti titolari di partita IVA è possibile:

- **continuare a utilizzare** la scheda carburante fino alla data del 31 dicembre 2018;
- in alternativa, a partire dal **1° luglio 2018: richiedere l'emissione della fattura in formato elettronico**⁴.

Pertanto, fino alla data del **31 dicembre 2018**:

- 1) **la scheda carburanti rappresenta un documento ancora idoneo, in alternativa alla fattura elettronica, per certificare gli acquisti di carburanti per autotrazione che sono effettuati dai soggetti IVA presso gli impianti stradali di distribuzione;**
- 2) **è previsto l'esonero dall'utilizzo della scheda carburanti a condizione che l'acquisto dei carburanti venga effettuato attraverso l'utilizzo mediante mezzi tracciati**⁵.

³ Disciplinata dal D.P.R. 10 novembre 1997 n. 444. Si ricorda che le caratteristiche, le modalità di utilizzo e il contenuto della scheda carburante sono stati chiariti dal Ministero delle finanze nella circolare 12 agosto 1998 n. 205.

⁴ Questa facoltà è stata confermata dall'Agenzia delle Entrate nel comunicato stampa del 29 giugno 2018, in cui è stato specificato che: "in base alle modifiche previste dal Dl n. 79 del 28 giugno 2018, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 148 del 28 giugno 2018, viene rinviata al 1° gennaio 2019 l'entrata in vigore dell'obbligo della fatturazione elettronica per la vendita di carburante a soggetti titolari di partita Iva presso gli impianti stradali di distribuzione. Resta comunque ferma la possibilità di emettere, dal 1° luglio 2018, la fattura elettronica per gli operatori del settore che intendano adottare da subito questa modalità". Ricordiamo che anche per le fatture elettroniche relative alle cessioni di carburanti, è possibile usufruire della fatturazione differita prevista dal comma 4 dell'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633.

⁵ In tal senso l'articolo 1, comma 3-bis, del D.P.R. 10 novembre 1997 n. 444, prevede che i soggetti passivi IVA "che effettuano gli acquisti di carburante esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, non sono soggetti all'obbligo di tenuta della scheda carburante".

4. Le tipologie dei mezzi tracciati rilevanti per l'esonero dalla scheda carburanti

Come abbiamo ricordato, già a partire dal **1° luglio 2018**, al fine dell'esclusione dall'obbligo di tenuta della scheda carburanti, i pagamenti dei carburanti e lubrificanti per autotrazione devono essere effettuati attraverso i mezzi tracciabili espressamente individuati⁶, ovvero con:

I mezzi tracciabili ammessi

- carte di credito;
- carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, comma 6, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605⁷;
- assegni, bancari e postali (circolari e non);
- vaglia cambiari e postali;
- mezzi di pagamento elettronici, tra cui a titolo esemplificativo: addebiti diretti in conto corrente, bonifici bancari o postali, carte di credito, di debito e le carte prepagate ovvero altri strumenti di pagamento elettronico che consentono l'addebito nel conto corrente (es. le app).

A livello operativo, ai fini dell'esercizio della detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di carburanti per autotrazione e della deduzione del relativo costo ai fini delle imposte sui redditi, nella **circolare 30 aprile 2018 n. 8**, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto che il pagamento non deve essere necessariamente effettuato attraverso l'utilizzo di una carta elettronica intestata al titolare del rapporto di lavoro, purché i pagamenti siano comunque riconducibili a quest'ultimo in via mediata "secondo una catena ininterrotta di corresponsioni con strumenti tracciabili".

A titolo esemplificativo, devono ritenersi tali i casi di:

- *"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 [...] 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,*

⁶ Articolo 1 commi 922 e 933 della Legge di Bilancio 2018 e Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 4 aprile 2018 n. 73203.

⁷ In tal senso si veda la circolare Agenzia delle Entrate 30 aprile 2018 n. 8. Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 7, comma 6, del DPR n. 605/73 sopra richiamato: "Le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio, nonché ogni altro operatore finanziario, fatto salvo quanto disposto dal secondo comma dell' per i soggetti non residenti, sono tenuti a rilevare e a tenere in evidenza i dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che intrattenga con loro qualsiasi rapporto o effettui, per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi, qualsiasi operazione di natura finanziaria ad esclusione di quelle effettuate tramite bollettino di conto corrente postale per un importo unitario inferiore a 1.500 euro; l'esistenza dei rapporti e l'esistenza di qualsiasi operazione di cui al precedente periodo, compiuta al di fuori di un rapporto continuativo, nonché la natura degli stessi sono comunicate all'anagrafe tributaria, ed archiviate in apposita sezione, con l'indicazione dei dati anagrafici dei titolari e dei soggetti che intrattengono con gli operatori finanziari qualsiasi rapporto o effettuano operazioni al di fuori di un rapporto continuativo per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi, compreso il codice fiscale".

come ovvio, degli ulteriori criteri previsti dal T.U.I.R.)” e la detrazione dell’IVA assolta sull’acquisto;

- “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”.

Il pagamento del dipendente con la propria carta di credito

Stante quanto sopra, il pagamento sostenuto dal dipendente con la propria carta di credito o di debito non preclude la deducibilità del costo e la detraibilità dell’IVA, a condizione che la documentazione dell’onere sostenuto sia in linea con i sopra citati dettati normativi. Sarà quindi essenziale che il pagamento del rifornimento anticipato dal dipendente con la propria carta elettronica sia rimborsato dal datore di lavoro attraverso uno strumento tracciabile (ad esempio, bonifico bancario).

Viceversa, ogni pagamento effettuato secondo **modalità differenti** rispetto a quelle individuate (ad esempio in contanti) non consente più la detrazione dell’IVA che viene assolta sull’acquisto del carburante né la deduzione del relativo costo ai fini delle imposte sui redditi.

5. Contratti di “netting” e fatturazione elettronica

Sono altresì escluse dalla proroga (in ciò confermando l’obbligo della fatturazione elettronica a partire dal **1 luglio 2018**) le cessioni che sono effettuate dalle imprese petrolifere nei confronti dei soggetti esercenti imprese, arti e professioni nell’ambito dei c.d. contratti di “netting”, che consentono il pagamento in un momento diverso rispetto alla cessione, in ciò derogando alla disciplina prevista per le schede carburanti.⁸

Quest’ultimo contratto è basato su due distinti **contratti di somministrazione**:

- un primo rapporto, stipulato tra il **gestore dell’impianto e società petrolifera**, nel quale il primo emette nei confronti di quest’ultima regolare fattura per le somministrazioni effettuate a favore della società beneficiaria delle forniture di carburante (ossia il contribuente che si rifornisce);

⁸ Nella circolare Agenzia delle Entrate 9 novembre 2012 n. 42 è stato precisato che: “... il rapporto che si instaura per effetto del richiamato contratto di “netting”, è riconducibile alla somministrazione di beni di cui all’articolo 1559 del Codice civile, “contratto con il quale una parte si obbliga, verso corrispettivo di un prezzo, a eseguire, a favore dell’altra, prestazioni periodiche o continuative di cose”. Non è, pertanto, assimilabile alle cessioni di beni disciplinate dalle disposizioni del citato D.P.R. n. 444 del 1997, che delimitano l’ambito applicativo della disciplina concernente la scheda carburante”.

- un secondo rapporto, nel quale **la società petrolifera**, a sua volta, **emette fattura nei confronti della società che fruisce della somministrazione** in base al flusso di informazioni automatizzate di tutti i prelievi effettuati con l'utilizzo delle carte magnetiche.

In questo caso, la fattura deve essere emessa in formato elettronico:

- sia da parte del gestore dell'impianto di distribuzione nei confronti della compagnia petrolifera:
- sia da parte della compagnia petrolifera nei confronti del soggetto che acquista il carburante con questa modalità.

Stante quanto sopra, già a partire dal **1 luglio 2018**, le imprese e i lavoratori autonomi che hanno stipulato i suddetti contratti di "*netting*" ricevono fatture elettroniche dalle imprese petrolifere per la somministrazione di carburanti (e ciò in quanto l'esonero dall'emissione di tale documento digitale è previsto dal Decreto Legge n. 79 unicamente per le forniture di carburanti effettuate agli utilizzatori finali).

Si ricorda, infine, che i costi sostenuti tramite il sistema del *netting* sono da considerarsi fiscalmente validi solo qualora i rapporti tra gestore dell'impianto di distribuzione e società petrolifera, nonché tra quest'ultima e l'utente, sono regolati con gli strumenti di pagamento illustrati al precedente paragrafo 3⁹.

⁹ In tal senso: circolare Ag. Entrate 30 aprile 2018 n. 8.