

Tipologia: **FISCO**
Protocollo: **2003718**
Data: **11/05/2018**

Oggetto: **novità in tema fatturazione e pagamento delle cessioni di carburanti**
Allegati: **NO**

tratto da:

LA LENTE SUL FISCO

Novità in tema fatturazione e pagamento delle cessioni di carburanti

(Circolare Agenzia Entrate 30.4.2018 n. 8)

A pochi mesi dall'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica, dal 1°Luglio 2018, relativamente alle cessioni di benzina o gasolio destinati all'autotrazione, **l'Agenzia delle Entrate ha diffuso in data 30.4.2018 la circolare n. 8/E**, nella quale sono contenuti numerosi chiarimenti in merito al nuovo adempimento. Nel documento di prassi è stato precisato come **non sia obbligatorio indicare**, all'interno del documento, **la targa o altri estremi identificativi del veicolo**, come avveniva nel caso della scheda carburante. Sarà comunque possibile inserire tali informazioni nel documento **utilizzando il campo "MezzoTrasporto" del file della fattura elettronica**. Ciò garantirà in ogni caso la possibilità di **riconduurre la spesa ad un determinato veicolo**, elemento utile per la deducibilità ai fini delle imposte dirette. Altra indicazione importante concerne il fatto che **la fattura dovrà essere necessariamente emessa in formato elettronico laddove**, insieme al carburante, **vengano ceduti altri beni o forniti ulteriori servizi** come, ad esempio, quelli di manutenzione, riparazione, lavaggio, ecc. Nella circolare è poi dedicata un'ampia pagina **agli strumenti di pagamento**. Interessante, in particolare, la precisazione dell'Agenzia secondo cui *"non può negarsi l'idoneità di tali strumenti a dare prova di chi ha sostenuto la spesa"*. In presenza degli altri elementi previsti dal TUIR (inerenza, competenza, congruità), sarà consentita, quindi, la **deduzione anche ai fini delle imposte dirette**.

Premessa

Con l'intento di prevenire e contrastare efficacemente l'evasione fiscale e le frodi in ambito IVA, la **Legge di Bilancio 2018 ha introdotto**, a partire dal 1° gennaio 2019, **l'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi** effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato. **Tale obbligo è anticipato al 1° luglio 2018 per le fatture relative:**

- a «**cessioni di benzina o di gasolio** destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori», nonché;
- per «**prestazioni rese da soggetti sub appaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese** nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un' amministrazione pubblica »

OSSERVA

Sempre nell'ambito dei carburanti, sono state introdotte specifiche disposizioni in tema di deducibilità dei costi d'acquisto e di detraibilità della relativa IVA, limitando le stesse all'utilizzo di particolari mezzi di pagamento, i quali sono stati individuati con provvedimento direttoriale prot. n.73203 del 4 aprile 2018.

A pochi mesi dall'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica relativamente alle cessioni di benzina o gasolio destinati all'autotrazione, l'Agenzia delle Entrate ha diffuso in data 30.4.2018 la **circolare n. 8/E**, nella quale sono contenuti numerosi **chiarimenti** sulle misure introdotte in tema di **cessione di carburanti** e sulle relative **modalità di pagamento e fatturazione**.

Cessione di carburanti e documentazione e della stessa

Posto che la novità introdotta nel settore dei carburanti per autotrazione è stata inserita al fine di contrastare i fenomeni di frode IVA, che si verificano dal momento di immissione del carburante in consumo dai depositi fiscali e nei successivi trasferimenti nei confronti dei soggetti che intervengono nella catena distributiva, viene chiarito che **l'anticipazione dell'obbligo di fatturazione elettronica non riguarda** le cessioni di benzina per motori che fanno parte di **gruppi elettrogeni, impianti di riscaldamento, utensili da giardinaggio e simili**, per le quali l'obbligo di fatturazione elettronica **decorrerà comunque dal 1° gennaio 2019**.

OSSERVA

Resta naturalmente inteso che, per permettere la deduzione della spesa, nonché la detraibilità dell'IVA relativa alle cessioni di queste tipologie di carburante (diverse da quelle per autotrazione), **la spesa potrà essere documentata** «*con le modalità finora in uso*» ovvero, **facoltativamente**, anche mediante **emissione di fattura elettronica**.

Contenuto della fattura

Il **contenuto della fatturazione elettronica** deve riportare le medesime informazioni della fattura "analogica" prescritte dagli articoli 21 e 21-bis del decreto IVA. Nella circolare 8/E/2018, viene osservato che, con specifico riferimento ai carburanti, tra gli elementi individuati come obbligatori da indicare in fattura, **non figura**, ad esempio, **la targa o altro estremo identificativo del veicolo al quale sono destinati i rifornimenti** (casa costruttrice, modello, ecc.), come invece attualmente richiesto in sede di compilazione della c.d. «*scheda carburante*». Conseguentemente, gli elementi testé citati (targa, modello, ecc.) non dovranno necessariamente essere riportati nelle fatture elettroniche.

OSSERVA

Resta salva **la facoltà di richiedere l'inserimento di tali informazioni**, ancorché non obbligatorie, **nella fattura elettronica** così da permettere al cessionario di tracciare le spesa (da effettuarsi secondo le modalità di cui si dirà in seguito) e ricondurre la stessa ad un determinato veicolo, ai fini della corretta deducibilità dell'onere sostenuto ¹.

Un chiarimento importante contenuto nella circolare 8/E/2018 è quello secondo cui **la fattura dovrà necessariamente essere emessa in formato elettronico**, anche nel caso in cui, oltre al carburante, **il contribuente acquisti altri beni o servizi legati al veicolo** (manutenzione, riparazione, lavaggio, ecc) **ovvero acquisti beni/servizi di altra tipologia non legati al veicolo**.

ESEMPIO

Così, ad esempio, laddove un soggetto passivo **si rifornisca di benzina per il proprio veicolo aziendale** presso l'impianto stradale di distribuzione X e contestualmente **vi faccia eseguire un qualche intervento** (di riparazione/sostituzione parti, lavaggio, ecc.) ovvero acquisti beni/servizi di altra tipologia non legati al veicolo, la **fattura che documenti cumulativamente tali operazioni dovrà necessariamente essere rilasciata in forma elettronica**.

Fatture differite

Il documento di prassi conferma che le novità - applicabili dal prossimo 1° luglio 2018 - non incidono sulla possibilità di **emettere fattura differita nell'ambito delle cessioni dei carburanti** qualora le stesse siano accompagnate da documento di trasporto o da altro documento idoneo all'identificazione dei soggetti fra i quali è effettuata l'operazione ai sensi del DPR 472/96. Conseguentemente, anche nell'ambito delle cessioni di carburanti, qualora dette cessioni siano accompagnate da un documento, analogico o informatico, in cui siano riportate la data, le generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti (art. 1, co. 3, del DPR 472/96), sarà possibile **emettere un'unica fattura**, entro il 15 del mese successivo, **che riepiloghi tutte le operazioni avvenute nel mese precedente tra i medesimi soggetti**.

OSSERVA

A questo fine, ove contenenti le informazioni necessarie, secondo quanto già precisato in precedenti documenti di prassi (punto 2 della circolare n. 205/E del 1998), potranno essere utilizzati anche i buoni consegna emessi dalle attrezzature automatiche.

¹ Tale facoltà è stata, peraltro, riconosciuta dal provvedimento del 30.4.2018, il quale ha chiarito che l'indicazione della targa possa essere fornita utilizzando il campo "MezzoTrasporto" del file della fattura elettronica.

Fatture relative a cessioni da documentare con diversa modalità

Altra precisazione contenuta nella circolare n. 8/E del 30 aprile è quella secondo cui, in materia di rifornimenti di carburante, **restano pienamente efficaci le "vecchie" regole e, quindi, non troverà applicazione l'obbligo di emissione della fattura elettronica** a favore delle seguenti tipologie di contribuenti:

- i soggetti che rientrano nel **"regime di vantaggio"** (art. 27 co. 1 e 2 del DL 6 luglio 2011 n. 98)
- i soggetti che rientrano nel **regime "forfetario"** (art. 1 co. da 54 a 89 della L. 23 dicembre 2014 n. 190)

OSSERVA

Questo perché tali soggetti sono **già esonerati dall'applicazione delle norme previste in tema di fatturazione elettronica.**

Conservazione delle fatture

Nel documento di prassi si rinvia, inoltre, al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n.89757/2018, anch'esso emanato in data 30.4.2018, segnalando che, con riferimento alla **conservazione delle fatture**, *"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"*.

OSSERVA

In vista dell'introduzione del nuovo obbligo generalizzato di fatturazione elettronica previsto dalla legge di bilancio 2018 a partire dall'1.1.2019 (e in via anticipata dall'1.7.2018 per alcune tipologie di operazioni), **l'Agenzia delle Entrate, con provv. 30.4.2018 n. 89757, ha definito le regole di emissione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche.**

Tra le **novità** più rilevanti si evidenziano:

- la possibilità di emettere le fatture mediante nuovi servizi gratuiti resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate (una procedura web, una "app" per dispositivi mobili e un software da installare su PC);
- la possibilità, per chi emette la fattura, di acquisire automaticamente i dati di fatturazione della controparte mediante la lettura di un QR-code rilasciato a quest'ultima dall'Agenzia delle Entrate;
- la possibilità di comunicare all'Agenzia medesima, mediante apposito servizio di registrazione, l'indirizzo telematico (ossia una PEC o un "codice destinatario") presso il quale il soggetto intende ricevere i documenti elettronici.

Con il medesimo provvedimento, sono state approvate anche le **regole tecniche per la comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere**. Anche tale comunicazione è **stata prevista dalla legge di bilancio 2018 con decorrenza dal 2019.**

Registrazione delle fatture

In materia di **registrazione dei documenti**, la C.M. 8/E/2018 precisa che anche per la registrazione delle fatture ricevute in formato elettronico, occorrerà rispettare le ulteriori disposizioni vigenti in tema di fatturazione, che non risultino espressamente derogate o incompatibili con le nuove norme.

Conseguentemente, **per le fatture di importo inferiore ad euro 300,00 emesse nel corso del mese**, 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.**

Modalità di pagamento

Come segnalato nella premessa, il legislatore ha introdotto, sempre a decorrere dall'1.7.2018, particolari disposizioni sulla deducibilità dei costi d'acquisto e la detraibilità dell'IVA riferita ai rifornimenti di carburante. In particolare, il **Legislatore ha introdotto l'obbligo, ai fini della detraibilità IVA e della deducibilità del costo, di acquistare il carburante esclusivamente con mezzi di pagamento tracciabili** (2).

OSSERVA

Nella circolare dell'Agenzia delle entrate 8/E/2018, viene precisato che, sebbene l'intervento della Legge di Bilancio 2018 - in modifica dell'articolo 19-bis1, comma 1, lettera d), del decreto IVA - 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 contrarie presenti nella norma o nella relazione illustrativa, impone che tali **strumenti vadano considerati idonei anche ai fini della deducibilità dei costi sostenuti.**

Con **provvedimento n. 73203** pubblicato in data 04.04.2018, l'Agenzia delle Entrate ha individuato i mezzi di pagamento idonei **ai fini della detrazione IVA** relativa alle spese per l'acquisto di carburanti e lubrificanti per autotrazione di cui all'art. 19-bis1, comma 1, lettera d) del DPR 633/1972, nonché **ai fini della deduzione del relativo costo**. Il provvedimento ritiene, nel dettaglio, **idonei a provare l'avvenuta effettuazione delle operazioni:**

→ **gli assegni, bancari e postali, circolari e non**, nonché i vaglia cambiari e postali di cui, rispettivamente, al RD 1736/1933 e al DPR 144/2001;

2 Da tale data, infatti, **fermi restando i limiti previsti dall'art. 164 comma 1 del TUIR**, ai fini della deducibilità delle spese relative al carburante per autotrazione, il **pagamento deve essere effettuato mediante carte di credito, carte di debito (bancomat) o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione all'Anagrafe tributaria (nuovo comma 1-bis del citato art. 164)**. Ai fini dell'IVA, **rimangono immutati i limiti di detraibilità nella misura del 40% per gli acquisti di carburante** relativi a veicoli **non utilizzati esclusivamente nell'attività di impresa, arte o professione.**

- i **mezzi di pagamento elettronici** previsti all'art. 5 del DLgs. 82/2005, secondo le Linee guida emanate dall'AGID con determinazione n. 8/2014 punto 5 tra cui, a titolo meramente esemplificativo:
- ✓ **l'addebito diretto;**
 - ✓ **il bonifico bancario o postale;**
 - ✓ **il bollettino postale;**
- le **carte di debito, di credito**, prepagate ovvero di altri strumenti di pagamento elettronico disponibili, che consentano anche l'addebito in conto corrente.

OSSERVA

Nella parte recante le motivazioni del provvedimento, viene altresì specificato che tali disposizioni **troveranno applicazione anche nelle ipotesi in cui**, sulla scorta di specifici accordi, il **pagamento avvenga in un momento diverso rispetto alla cessione³**.

Restano inoltre validi i sistemi, comunque denominati, di **carte (ricaricabili o meno)**, nonché di **buoni**, che consentono al **cessionario l'acquisto esclusivo di carburanti con medesima aliquota IVA**, quando la cessione/ricarica, **documentata dalla fattura elettronica** di cui all'art. 1, comma 917, della legge n. 205 del 2017, **sia regolata con gli stessi strumenti di pagamento sopra richiamati**.

Carte e buoni carburante

Con riguardo ai **contratti di "netting"**, l'Amministrazione finanziaria precisa che **l'obbligo di pagamento con queste modalità all'atto della cessione/ricarica non necessariamente si accompagna a quello di fatturazione elettronica**.

OSSERVA

In linea con giurisprudenza (cfr. sentenza 21 febbraio 2006, causa C-419/02) e normativa (cfr. direttiva 2006/112/CE come modificata dalla direttiva 27 giugno 2016 n. 2016/1065) della Ue, è stata operata una distinzione **fra "buono monouso" e "buono multiuso"**.

In sostanza, utilizzando l'esempio dell'Agenzia, **andrà necessariamente documentata con fatturazione elettronica** l'operazione che vede la compagnia petrolifera emettere buoni carburante, carte, ricaricabili o meno, o altri strumenti che consentono al cessionario di recarsi presso un impianto di distribuzione **gestito dalla stessa compagnia e rifornirsi di benzina secondo l'accordo tra le parti**.

Al contrario, se il buono o la carta danno modo di **rifornirsi presso più impianti gestiti da diverse compagnie** o da singoli imprenditori, si sarà in presenza di un

³ **Tale fattispecie si verifica**, ad esempio, **qualora il contribuente ricorra alle carte utilizzate nei contratti c.d. di "netting"**, laddove il gestore dell'impianto di distribuzione si obbliga verso la società petrolifera ad effettuare cessioni periodiche o continuative in favore dell'utente, il **quale utilizza**, per il prelievo, un **sistema di tessere magnetiche rilasciate direttamente dalla società petrolifera** (il provvedimento richiama, a tale proposito, le circolari nn. 205/1998 e 42/2012).

semplice documento di legittimazione, **la cui cessione non è soggetta ad IVA** per mancanza del presupposto oggettivo, e, conseguentemente, ad obbligo di fatturazione in forma elettronica.

Casi particolari

La C.M. 8/E/2018 precisa che, **ai fini della detraibilità dell'IVA e deducibilità del costo**, sono 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, ad esempio:

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

OSSERVA

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.);

→ 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.

OSSERVA

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**.

Credito d'imposta

L'art. 1, co. 924, della legge di bilancio 2018, riconosce agli esercenti di impianti di distribuzione di carburante *“un credito d'imposta pari al 50 per cento del totale delle commissioni addebitate per le transazioni effettuate, a partire dal 1° luglio 2018, tramite sistemi di pagamento elettronico mediante carte di credito, 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. Le disposizioni del*

presente comma si applicano nel rispetto delle condizioni e dei limiti di cui al regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «de minimis».

OSSERVA

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che il credito d'imposta dovrà altresì riconoscersi **a tutti gli esercenti di impianti di distribuzione di carburante** per le transazioni effettuate, a partire dal 1° luglio 2018, **tramite sistemi di pagamento elettronico mediante carte di debito o prepagate.**