

Valdobbiadene, 18 maggio 2018

## **CIRCOLARE n. 3/11/2018**

### **A TUTTI I CLIENTI**

**Oggetto:** 1. *Carburanti e fattura elettronica – Circolare n. 8 del 30/04/2018*  
2. *Obblighi di certificazione delle prestazioni rese da subappaltatori e sub contraenti (cenni)*

#### **1. CARBURANTI E FATTURA ELETTRONICA LA Circolare n. 8 del 30/04/2018**

##### **Premessa**

Con l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica nella cessione di carburanti, si stima che circa 1,2 milioni di fatture saranno emesse mensilmente, c'è chi ha richiesto un rinvio e chi una introduzione graduale dell'obbligo ma in questo senso non sono giunte novità è stata pubblicata invece la circolare esplicativa sui nuovi obblighi.

La circolare n. 8/2018 fornisce i primi chiarimenti in merito agli obblighi di fatturazione elettronica e pagamento con sistemi tracciabili delle cessioni di carburanti per autotrazione e cenni agli obblighi di certificazione delle prestazioni rese da subappaltatori e sub contraenti.

Sicuramente il sistema sarà messo a dura prova, infatti i distributori di carburanti dovranno garantire al cliente la possibilità di pagare con mezzi tracciabili nonché l'emissione della fattura elettronica per gli acquisti effettuati.

##### **Riepilogo**

La legge di bilancio 2018 [n. 205 del 27 dicembre 2017](#) 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 (art. 1, commi 916 e 917).

L'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;*
- *prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica.*

##### **Semplificazioni**

Con l'introduzione della fatturazione elettronica, è prevista l'abrogazione:

- dal 1 luglio 2018 della scheda carburante di cui all'articolo 2 della legge n. 31/1977, n. 31;
- dal 1° gennaio 2019, della comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute;
- della tenuta dei **registri IVA vendite e IVA acquisti** di cui agli articoli 23 e 25 del DPR. n. 633/72.

##### **Nuovi obblighi**

A fronte delle semplificazioni viene però introdotto l'obbligo di comunicazione telematica dei dati relativi alle cessioni di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute, verso e da soggetti esteri, escluse quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche, le uniche non nella disponibilità dell'amministrazione finanziaria.

Per i soggetti passivi dell'IVA esercenti arti e professioni e per le imprese ammesse al regime di contabilità semplificata sono previste ulteriori semplificazioni contabili e amministrative, che saranno disciplinate da un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

### Carburanti deducibilità vincolata

La deducibilità del costo e la detraibilità dell'IVA sull'acquisto dei carburanti, dal 1 luglio 2018, è subordinata al pagamento effettuato con mezzi tracciabili. Detti mezzi di pagamento sono stati individuati col Provv. [Prot. n.73203](#) del 4.4.2018.

Scheda riepilogativa termini fatturazione elettronica

Categoria	Decorrenza obbligo di fatturazione elettronica	Vantaggi
Cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per autotrazione	1 luglio 2018	Credito d'imposta agli esercenti pari al 50% del totale delle commissioni addebitate per le transazioni con carta di credito ecc. effettuate, a partire dal 1° luglio 2018
Prestazioni rese da soggetti subappaltatori nei confronti dell'appaltatore principale nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con una amministrazione pubblica		
Tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi tra imprese e verso i consumatori finali	1 gennaio 2019	Abrogazione dell'obbligo di invio dei dati delle fatture salvo quelle estere non relative a bollette doganali

Con la circolare n. 8/2018 vengono forniti i primi chiarimenti sulle misure introdotte in tema di cessione di carburanti e sulle relative modalità di pagamento e fatturazione, con un primo cenno alle misure dettate in merito ai contratti d'appalto, rinviando ad una successiva circolare i chiarimenti sull'argomento.

### Ambito di applicazione

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

### Le norme in argomento riguardano, le cessioni di benzina e gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione.

Pertanto l'obbligo di fatturazione elettronica dal 1° luglio 2018 non riguarda, ad esempio, le cessioni di benzina per gruppi elettrogeni, impianti di riscaldamento, attrezzi vari, utensili da giardinaggio e così via.

Sulle cessioni dei carburanti diversi da quelli destinati all'autotrazione, l'obbligo di fatturazione elettronica decorrerà comunque dal 1° gennaio 2019, come per la generalità dei soggetti IVA.

Per consentire, tuttavia, la deduzione della spesa, nonché la detraibilità dell'IVA sui carburanti diversi da quelli destinati all'autotrazione, la circolare n. 8/2018 consente di continuare a documentare dette

spese con le modalità finora in uso a tal fine possono tornare utili le regole contenute nel [DPR. n. 444/97](#), (Scheda carburanti) ancorché abrogato, con decorrenza 1° luglio 2018, dalla legge di bilancio 2018, resta comunque la facoltà di documentare detti acquisti con la fattura elettronica.

Da precisare che qualora si effettuino, contestualmente o in momenti diversi, più operazioni riepilogate in un'unica fattura, se alcune di esse sono soggette ai nuovi obblighi di fatturazione elettronica, imporranno tale forma all'intero documento.

Così, ad esempio, il rifornimento di benzina per il proprio veicolo aziendale presso l'impianto stradale di distribuzione con contestuale 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.

### **Solo verso titolari di partita IVA**

L'emissione della fattura elettronica riguarda solo i rapporti tra soggetti passivi d'imposta che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione.

Per gli altri casi, i distributori continuano ad applicare le disposizioni dettate in tema di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri ex [articolo 2, comma 1-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127](#).

### **Modalità di emissione della fattura per carburanti**

L'emissione della fattura elettronica dovrà avvenire tramite il Sistema di Interscambio (SdI), nel rispetto dei formati e delle relative regole tecniche secondo quanto previsto dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 30.4.2018 [Prot. n. 89757/2018](#).

Il Sistema di Interscambio, gestito dall'Agenzia delle Entrate, è un sistema informatico in grado di:

1. ricevere le fatture sotto forma di file con le caratteristiche della fattura elettronica;
2. effettuare controlli sui file ricevuti;
3. inoltrare le fatture alle Amministrazioni destinatarie.

### **Contenuto della fattura per carburanti**

In generale il contenuto della fattura è stabilito dagli [articoli 21 e 21-bis del decreto IVA](#).

Pertanto elementi che erano obbligatori nella scheda carburanti come ad esempio, la targa o altro estremo identificativo del veicolo al quale sono destinati (casa costruttrice, modello, ecc.), non sono più richiesti nella fattura elettronica del carburante.

Quindi l'indicazione di elementi come la targa, il modello, ecc. diventa facoltativa nelle fatture elettroniche.

Appare tuttavia opportuno per dimostrare l'inerenza della spesa, riportare almeno la targa del mezzo. La circolare prevede infatti che tali informazioni, puramente facoltative, potranno comunque essere inserite nei documenti, per le opportune finalità, come ad esempio quale ausilio per la tracciabilità della spesa e per la riconducibilità della stessa ad un determinato veicolo, in primis ai fini della relativa deducibilità.

In tal senso, nelle motivazioni del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30.4.2018 citato, viene chiarito che l'indicazione della targa possa essere fornita **utilizzando il campo "MezzoTrasporto"** del file della fattura elettronica.

### **Fattura differita per carburanti**

L'articolo 21, c. 4, lett. a), del testo IVA, consente l'emissione di una sola fattura, per le cessioni di beni effettuate nello stesso mese, purché la consegna o spedizione risulta da documento di trasporto (DDT) o da altro documento avente le caratteristiche determinate con DPR n. 472/96 recante il dettaglio delle operazioni.

Quindi, anche per le cessioni di carburanti, accompagnante da un documento, analogico o informatico, che abbia i contenuti previsti dal DPR n. 472/96 – tipicamente il DDT, 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.

A questo fine, come già precisato nel punto 2 della [circ. n. 205/98](#), potranno essere utilizzati anche i buoni consegna emessi dalle apparecchiature automatiche, se contenenti le informazioni necessarie.

### **Fatture relative a cessioni da documentare con diversa modalità**

Considerata che la fatturazione elettronica dei carburanti segue le regole generali in vigore dal 2019 ne deriva che sono confermati gli esoneri specificamente previsti per i soggetti passivi che rientrano nel:

1. regime di vantaggio ex art. 27, c.1 e 2, del DL. n. 98/2011,
2. regime forfettario di cui all'art. 1, c. da 54 a 89, della legge n. 190/2014.

Appare tuttavia assai improbabile che un distributore di carburanti sia gestito da soggetti che ricadono in questi regimi semplificati.

### **Fatture di importo inferiore ai 300 euro**

In considerazione di quanto dettato dall'art. 6, c. 1, del DPR., n. 695/96, per le fatture di importo inferiore ad euro 300,00 emesse nel corso del mese, potranno essere annotate in 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.

### **Strumenti per l'emissione e conservazione della fattura elettronica**

Nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30.4.2018 Prot. n. 89757/2018 viene segnalata la messa a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate entro il 1° luglio 2018 di una serie di servizi per agevolare la predisposizione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche.

Come noto la fattura elettronica deve essere conservata con particolari accorgimenti informatici che si traducono in costi per il singolo contribuente. A questo fine, è previsto 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.

### **Cessione di carburanti e modalità di pagamento**

Come già ricordato in premessa sono state introdotte particolari disposizioni sulla deducibilità dei costi d'acquisto e la detraibilità dell'IVA agli stessi riferita, imponendo, a tal fine, l'utilizzo di mezzi di pagamento tracciabili, in particolare carte di credito, carte di debito o carte prepagate.

Il direttore dell'Agenzia, con provvedimento prot. n. 73203 del 4 aprile 2018, ha poi 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 RD. n. 1736/33 e al DPR. n. 144/2001;
- b) quelli elettronici previsti all'articolo 5 del D.Lgs., n. 82/2005, secondo le linee guida emanate dall'Agenzia per l'Italia Digitale con determinazione 22 gennaio 2014, n. 8/2014, punto 5.

### **Carte e buoni carburante**

I pagamenti tracciati idonei a garantire la detraibilità IVA e la deducibilità dei costi, trovano applicazione anche quando, in base 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. 205/1998](#) e [n. 42/2012](#), o degli ulteriori sistemi, variamente denominati, che consentono al cliente 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.

La circolare 8/2018 precisa 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 circolare n. 8/2018, nonché dal 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 cliente/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.**

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 sul valore aggiunto (art. 2, c. 3, lettera a), del DPR. 633/72) e, **conseguentemente, non è soggetta a fatturazione elettronica** (Circ. n. 30/74).

In merito, considerato che le novità contenute nella direttiva UE in materia troveranno espressa applicazione per i soli buoni emessi successivamente al 31 dicembre 2018 (si veda l'[articolo 430 bis della direttiva n. 2006/112/CE](#) come in ultimo modificato) e che precedenti documenti di prassi, per quanto risalenti nel tempo (cfr., ad esempio, la citata [circolare n. 30 del 1974](#)), consentivano per il c.d. "buoni" utilizzabili per l'acquisto di carburante un diverso comportamento, **si ritiene che i buoni emessi (e utilizzati) sino al 31 dicembre 2018 in difformità alle indicazioni qui fornite - ma in conformità ai pregressi documenti di prassi - non daranno luogo all'applicazione di sanzioni.**

### **Carte di credito, di debito e prepagate**

Tra gli strumenti espressamente individuati, 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 DPR. n. 605/73».

Sul punto, la circolare precisa che dovranno ritenersi pienamente validi i pagamenti effettuati tramite **carte di credito, debito e prepagate** emesse sia da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, 6° c., del DPR. n. 605/73, sia da operatori non tenuti a tale comunicazione.

### **Pagamento fatto dal dipendente con la sua carta di credito**

Si ritengono altresì validi i pagamenti effettuati dal cliente in via mediata, ma allo stesso riconducibili secondo una catena ininterrotta di corresponsioni con strumenti tracciabili.

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

Se il pagamento avviene con carta di credito/debito/prepagata del dipendente e il relativo ammontare gli viene rimborsato tramite bonifico bancario con la retribuzione, non vi è dubbio che sono rispettate

le condizioni che ne consentono la deducibilità (nel rispetto, come ovvio, degli ulteriori criteri previsti dal T.U.I.R.).

### **Acquisto con addebito diretto in conto**

Sono validi anche i pagamenti effettuati tramite i 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.

### **Credito d'imposta**

In base all'articolo 1, c. 924, della legge di bilancio 2018, agli esercenti di impianti di distribuzione di carburante spetta 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, 6° c. del DPR. n. 605/73.

Le disposizioni sul credito d'imposta, 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**» (normalmente il limite è di 200.000 euro in un triennio).

Il credito d'imposta in commento 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.

## **2. OBBLIGHI DI CERTIFICAZIONE DELLE PRESTAZIONI RESE DA SUBAPPALTATORI E SUB CONTRAENTI (CENNI)**

L'[articolo 1, comma 917](#) anticipa al 1° luglio 2018 anche gli obblighi di fatturazione elettronica delle prestazioni, rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese operanti nel quadro di un contratto di appalto con un'amministrazione pubblica.

In quest'ultimo ambito, in attesa di un successivo documento di prassi che esamini compiutamente le specifiche problematiche del settore, va segnalato sin da ora che - secondo quanto chiarito dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate emanato in data 30.4.2018 - l'obbligo di fatturazione elettronica, troverà applicazione:

per i rapporti (appalti e/o altri contratti) "diretti" tra il soggetto titolare del contratto e la pubblica amministrazione,

nonché tra il primo e coloro di cui egli si avvale, con esclusione degli ulteriori passaggi successivi.

In pratica la fattura elettronica deve essere emessa dal fornitore verso la pubblica amministrazione e dai suoi diretti subfornitori. Esemplicando: se l'impresa A stipula un contratto di appalto con la pubblica amministrazione X ed un (sub)appalto/contratto con B e C per la realizzazione di alcune delle opere, le prestazioni rese da A ad X saranno necessariamente documentate con fattura elettronica (come oggi già avviene in ragione del Decreto Interministeriale 3 aprile 2013, n. 55) al pari di quelle da B o C ad A (in ragione delle nuove disposizioni e fatte salve le esclusioni prima richiamate).



Al contrario, laddove B e/o C si avvalessero di beni/servizi resi da un ulteriore soggetto (in ipotesi D) per adempiere gli obblighi derivanti dal (sub)appalto/contratto, D resterebbe libero di emettere fatture secondo le regole ordinarie e, dunque, anche in formato analogico (almeno sino al 1° gennaio 2019).

Il predetto [comma 917](#), inoltre, prevede l'indicazione obbligatoria sulla fattura elettronica del **Codice Identificativo Gara** (CIG) e del Codice Unitario Progetto (CUP). In tal senso, nelle motivazioni del Provvedimento del 30.4.2018, vengono fornite specifiche indicazioni sulle modalità di compilazione della fattura elettronica, laddove il CIG ed il CUP vanno obbligatoriamente riportati in uno dei seguenti blocchi informativi: "DatiOrdineAcquisto", "DatiContratto", "DatiConvenzione", "DatiRicezione" o "Datifatturecollegate".



Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e con l'occasione porgiamo i nostri migliori saluti.

*studio commercialistico  
Camilotto & Castellan*