

D'AZEGLIO SERVIZI SRL

Consulenza alle imprese

Bologna, li 12 Febbraio 2018

AI CLIENTI

LORO INDIRIZZI

CIRCOLARE N. 9/2018

Oggetto: ACQUISTI DI CARBURANTE NUOVE REGOLE 2018

Con l'intento di contrastare l'evasione fiscale e le frodi nel settore dei carburanti, la Legge di Bilancio 2018 - abrogando la disciplina relativa alla scheda carburante - ha previsto **l'obbligo, a decorrere dal prossimo 1° luglio, di acquistare il carburante per autotrazione esclusivamente con mezzi di pagamento tracciabili**. Pertanto, per i soggetti passivi Iva, ai fini della detraibilità dell'imposta e della deducibilità del costo, l'acquisto di carburante dovrà avvenire solo con carte di credito, di debito o carte prepagate ovvero con gli altri mezzi che saranno individuati tramite provvedimento dell'Agenzia delle entrate.

Altro elemento innovativo rispetto al passato – sempre a decorrere dal 1° luglio - è l'obbligo di emissione della fattura elettronica per i rifornimenti di carburante effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi Iva.

Di seguito proveremo a fare il "punto" sulla norma vigente fino al prossimo 30 giugno in materia di schede carburante, evidenziando anche eventuali punti di criticità della nuova disposizione.

Le novità della Legge di Bilancio per gli acquisti di carburante

Dal prossimo 1° luglio i titolari di partita Iva dovranno salutare la "vecchia" scheda carburante e procedere agli acquisti esclusivamente con mezzi di pagamento "tracciabili". Per effetto della Legge di Bilancio 2018, infatti, è stato previsto l'obbligo, a decorrere dal 1° luglio, di acquistare il carburante per autotrazione "esclusivamente" con mezzi di pagamento tracciabili (carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, comma 6, D.P.R. 605/1973 ovvero mediante altri mezzi che saranno individuati tramite provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate), abrogando la disciplina relativa alla scheda carburante (viene "abrogato" il regolamento di cui al D.P.R. 444/1997 che tratta degli acquisti di carburante e del relativo obbligo di tenuta della scheda carburante).

Nell'articolo 164, Tuir è stato inserito il **nuovo comma 1-bis** in base al quale:

"le spese per carburante per autotrazione sono deducibili nella misura di cui al comma 1 se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, comma 6, D.P.R. 605/1973".

Analoga disposizione è stata prevista anche sul fronte **Iva**, infatti, dove, all'articolo 19-bis1, comma 1, lettera d), D.P.R. 633/1972 è stato aggiunto il seguente periodo:

"l'avvenuta effettuazione dell'operazione (ndr acquisto di carburante) deve essere provata dal pagamento mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, comma 6, D.P.R. 605/1973, o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate".

In pratica, per i soggetti passivi Iva, ai fini della detraibilità dell'imposta e della deducibilità del costo, l'acquisto di carburante dovrà avvenire solo con carte di credito, di debito o carte prepagate (o altri mezzi

che saranno individuati). Pertanto, l'utilizzo della moneta elettronica quale strumento di pagamento rappresenta momento essenziale ai fini della deduzione del costo e della detrazione dell'Iva; **l'utilizzo di mezzi diversi (ad esempio, il contante) comporta, invece, l'impossibilità di detrarre l'Iva e dedurre il costo.**

Per come è scritta la norma, la regola che vincola la detrazione dell'Iva all'acquisto mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate è applicabile a tutti gli acquisti previsti dalla lettera d) dell'articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972 coinvolgendo, quindi, non solo l'acquisto di "carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore" ma anche le "prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, dei beni stessi" nonché il leasing e il noleggio. Pertanto, se a oggi - a seguito delle disposizioni di cui al D.L. 70/2011- l'utilizzo degli strumenti tracciabili può essere adottato, in via facoltativa, al fine di essere esonerati dalla tenuta della scheda carburante, **dal prossimo 1° luglio sarà d'obbligo per tutti (imprese e professionisti) utilizzare tale metodologia di pagamento e non solo per pagare l'acquisto di carburante.**

Fattura elettronica "anticipata"

Obbligo di fatturazione elettronica – sempre a partire dal 1° luglio 2018 - per gli acquisti di carburante effettuati dai soggetti passivi Iva. Sul piano normativo, infatti, all'articolo 22, comma 3, D.P.R. 633/1972 è stato aggiunto il seguente periodo:

"gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi dell'Iva devono essere documentati con la fattura elettronica".

Conseguentemente, gli impianti stradali di distribuzione di carburante dovranno provvedere all'emissione – nei confronti dei soggetti passivi Iva – di apposita fattura elettronica che certifichi il corrispettivo del rifornimento.

Fuori da tale obbligo solo i privati consumatori: a ben vedere, in relazione a tali soggetti, l'articolo 1, comma 999, lettera b), Legge di Bilancio 2018 prevede, a partire dal 1° luglio 2018, che i dati dei corrispettivi relativi alle cessioni di carburante devono essere memorizzati in via elettronica e trasmessi telematicamente all'Agenzia delle entrate. Si tratta, quindi, di modifiche che sul piano operativo porteranno a una rivoluzione nella gestione dei mezzi aziendali che si ritiene possa avere riflessi di non poco conto nelle dinamiche aziendali. Tuttavia, in merito ai concetti di detraibilità Iva e deducibilità del costo connessi alla fatturazione elettronica è possibile rilevare qualche perplessità.

Se da una parte, infatti, la fattura elettronica rappresenta documento imprescindibile (unitamente al pagamento con strumenti tracciabili) per esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva, dall'altra, ai fini reddituali, non vi è disposizione che collega la deducibilità del costo per l'acquisto di carburante alla fatturazione elettronica. Potrebbe, quindi, accadere che il soggetto passivo Iva rinunci a detrarre l'Iva e deduca il costo sostenuto per l'acquisto di carburante mediante altri mezzi idonei che permettano di giustificare la spesa, quali, ad esempio, l'estratto conto rilasciato dall'emittente della carta (si tratta, tuttavia, di un documento per il quale la circolare n. 42/E/2012 consente sia la detrazione ai fini Iva sia la deduzione del relativo costo). Tenuto conto poi dei costi che potrebbero essere connessi al rilascio della fattura elettronica da parte del gestore dell'impianto e delle limitazioni all'esercizio della detrazione si ricorda che l'Agenzia delle entrate – nella circolare n. 25/E/2010 – in riferimento alle prestazioni alberghiere e di ristorazione ha precisato che:

"l'imprenditore e il professionista... possono decidere di non richiedere le fatture ... e, quindi, di non detrarre l'Iva assolta sulle stesse... nel caso in cui i costi da sostenere per eseguire gli adempimenti Iva connessi alle fatture siano superiori al vantaggio economico costituito dall'importo dell'Iva detraibile. In tal caso, posto che la scelta dell'operatore si prospetta come la soluzione economicamente più vantaggiosa, si può riconoscere all'Iva non detratta per mancanza della fattura la natura di "costo inerente" all'attività esercitata e, pertanto, la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi".

Credito d'imposta per i distributori di carburante

Un'ulteriore disposizione – introdotta dalla Legge di Bilancio 2018 - istituisce un credito d'imposta per gli esercenti impianti di distribuzione carburante. Per detti soggetti, infatti, il comma 924 ha stabilito che spetta un credito d'imposta pari al 50% 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, comma 6 del D.P.R. 605/1973. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante F24 "a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione".

Scheda carburante: le regole vigenti fino al 30 giugno

Nell'attesa che l'Amministrazione finanziaria fornisca indicazioni più precise su come procedere con il nuovo obbligo, facciamo un "passo indietro", dando un quadro di sintesi della materia in esame: fino al 30 giugno 2018, infatti, in tema di deducibilità e detrazione Iva per gli acquisti di carburante valgono le regole "vigenti".

L'istituzione e la tenuta della scheda carburante rileva sia ai fini Iva sia ai fini della deduzione del costo di acquisto in relazione all'imposizione diretta. Tale previsione si collega al divieto per i gestori di impianti stradali di distribuzione di carburanti per autotrazione di emettere fattura per la cessione di tali prodotti, "salvo" che per le cessioni effettuate nei confronti dello Stato, di taluni enti e degli autotrasportatori di cose per conto terzi. Ultima ad arrivare in ordine di tempo - prima delle modifiche operate dalla Legge di Bilancio 2018 - è la disposizione prevista nell'ambito del c.d. Decreto Sviluppo (D.L. 70/2011) che, in un'ottica di semplificazione degli adempimenti - in deroga alla disciplina "ordinaria" - ha previsto l'esonero dall'obbligo di tenuta della scheda carburante per 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'articolo 7, comma 6, D.P.R. 605/1973".

RIEPILOGANDO

Regole vigenti fino al 30 giugno 2018

- ✓ utilizzo della "scheda carburante";
- ✓ nessun obbligo di tenuta della scheda carburante per coloro che effettuano gli acquisti (a partire dal 14 maggio 2011), utilizzando, esclusivamente, strumenti di pagamenti tracciabili (carte di credito, carte di debito o carte prepagate).

Regole soggetti Iva dal 1° luglio 2018

- ✓ gli acquisti di carburante effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi Iva devono essere documentati con la fattura elettronica;
- ✓ la deducibilità e la detrazione Iva delle spese è legata all'esclusivo utilizzo di mezzi di pagamento tracciabili (carte di credito, carte di debito o prepagate o altri mezzi che saranno individuati tramite provvedimento dell'Agenzia delle entrate).

Con la circolare n. 42/E/2012, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti - tutt'ora vigenti - sulle 2 modalità alternative di documentazione degli acquisti di carburante per autotrazione: la disciplina "ordinaria" della scheda carburante e l'eventuale esonero dalla stessa laddove si utilizzino esclusivamente mezzi di pagamento tracciabili. Per meglio comprendere quali potrebbero essere anche i possibili scenari collegati alle nuove disposizione focalizziamo l'attenzione su quest'ultima possibilità

Ambito di applicazione della disciplina "alternativa"

Come anticipato, le modifiche normative introdotte dal Decreto Sviluppo in materia di scheda carburante rappresentano un sistema documentale "alternativo" alla disciplina prevista della scheda carburante. La norma, in particolare, esonera dall'obbligo della scheda carburante - a decorrere dal 14 maggio 2011 - solo coloro che effettuano gli acquisti di carburante esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate. Ne consegue che i soggetti che effettuano i pagamenti anche mediante mezzi "diversi" sono tenuti all'adozione della scheda carburante per tutti gli acquisti di carburante effettuati nel periodo d'imposta. Sono, quindi, "esclusi" dalla disciplina in esame i soggetti passivi Iva che acquistano il carburante: in contanti, con bonifico, con assegni, con mezzi "misti" (ad esempio, alcuni acquisti di carburante pagati in contanti e altri con carta di credito).

In merito alle carte elettroniche (carte di credito, carte di debito o carte prepagate) da utilizzare per l'acquisto di carburante, la circolare n. 42/E/2012 ha precisato che:

- la carta elettronica deve essere "intestata" al soggetto che esercita l'attività d'impresa, arte o professione (non è possibile accedere all'esonero in caso di acquisti di carburante effettuati con carte intestate ad altro soggetto);
- non è necessario che la carta elettronica sia utilizzata esclusivamente per l'acquisto di carburante, potendo il medesimo mezzo di pagamento essere utilizzato anche per effettuare altri acquisti. Naturalmente, se contestualmente all'acquisto di carburante vengono effettuati anche acquisti di beni/servizi di diverso genere, è necessario che l'acquisto di carburante avvenga mediante una transazione "distinta", al fine di consentirne la separata individuazione;
- le persone fisiche esercenti arti e professioni e gli imprenditori individuali non sono obbligati, in via generale, alla tenuta di conti correnti bancari o postali "dedicati" all'attività svolta; inoltre, per tali soggetti, la carta utilizzata per l'acquisto di carburante non deve necessariamente essere utilizzata per gli acquisti relativi all'attività d'impresa o artistica o professionale.

Indicazioni, queste, che potrebbero valere anche per le novità previste dalla Legge di Bilancio 2018.

Per quanto concerne gli operatori finanziari che emettono le carte elettroniche, l'articolo 1, comma 3-bis, D.P.R. 444/1997 dispone che le carte di credito, le carte di debito e le carte prepagate devono essere emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, comma 6, D.P.R. 605/1973. Si tratta, in particolare, delle banche, Poste italiane Spa, degli intermediari finanziari, delle imprese di investimento, degli organismi di investimento collettivo del risparmio, delle società di gestione del risparmio, nonché di ogni altro operatore finanziario, 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 a esclusione di quelle effettuate tramite bollettino di conto corrente postale per un importo unitario inferiore a 1.500 euro".

Tali soggetti sono, inoltre, tenuti a comunicare all'Anagrafe tributaria l'esistenza dei rapporti e di qualsiasi operazione, compiuta al di fuori di un rapporto continuativo, nonché la natura degli stessi, e tali comunicazioni sono 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".

Secondo la circolare n. 42/E/2012 la carta elettronica con cui viene assolto il pagamento deve essere emessa da un soggetto residente nel territorio dello Stato ovvero dotato di una stabile organizzazione in Italia. Quindi, se il pagamento del carburante viene effettuato mediante una carta emessa da un operatore estero o senza stabile organizzazione in Italia, occorre procedere alla compilazione della scheda carburanti "tradizionale". Quest'ultima eventualità, nello scenario che si presenta dal prossimo luglio, potrebbe venir meno a seguito dell'abrogazione della scheda carburante e, pertanto, l'unica soluzione possibile potrebbe essere quella di utilizzare una carta emessa da un operatore nazionale o con stabile organizzazione in Italia in quanto, l'obbligo di comunicazione dei dati all'Anagrafe tributaria non opera per i soggetti non residenti.

Documentazione delle operazioni

Con la circolare n. 42/E/2012 l'Agenzia delle entrate ha precisato che le modifiche apportate dal D.L. 70/2011 non possono far venire meno, in toto, l'esigenza di disporre di una serie di elementi, necessari a consentire la verifica dell'esistenza del diritto alla detrazione Iva e della deducibilità del costo nella misura spettante, in capo al soggetto acquirente. Detti elementi, in particolare, sono indispensabili per ricollegare l'acquisto effettuato al soggetto (persona fisica o giuridica), che esercita un'attività d'impresa, un'arte o professione. È, pertanto, necessario che:

- il mezzo di pagamento sia intestato al soggetto che esercita l'attività economica, l'arte o professione;
- dall'estratto conto rilasciato dall'emittente della carta emergano tutti gli elementi necessari per l'individuazione dell'acquisto, quali, ad esempio: la data e il soggetto presso il quale è effettuato il rifornimento, nonché l'ammontare del relativo corrispettivo. Si tratta, evidentemente, del contenuto "minimo" che deve risultare dalla documentazione dell'acquisto di carburante per consentire sia la detrazione ai fini Iva sia la deduzione del relativo costo.

Inoltre, la stessa Agenzia delle entrate precisa che la documentazione dalla quale risultino ulteriori "dettagli" che valgano ad associare ogni singola transazione a uno specifico veicolo, consentirebbe un più agevole esercizio del potere di controllo. Ad esempio, per l'Agenzia delle entrate, gli strumenti di pagamento dedicati alle aziende dai quali emerge la "rendicontazione" distinta per ciascun autoveicolo utilizzato dal dipendente possono considerarsi idonei a garantire tale più ampia e dettagliata certificazione degli acquisti di carburante per autotrazione. Si tratta tuttavia di aspetti che, ancorché vigenti, dovranno trovare una conferma - nell'ambito del nuovo assetto conseguente la Legge di Bilancio 2018 - mediante un intervento chiarificatore dell'Amministrazione finanziaria.

Cordiali saluti.

D'Azeglio Servizi