

Circolare del 09/11/2012 n. 42 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Documentazione delle operazioni di acquisto di carburanti per autotrazione presso impianti stradali di distribuzione effettuati da parte di soggetti Iva. Le novità introdotte dal decreto legge 13 maggio 2011, n. 70 (cd decreto sviluppo)

Testo:

Premessa

La documentazione delle operazioni di acquisto di carburanti per autotrazione presso impianti stradali di distribuzione effettuati da parte di soggetti IVA nell'esercizio d'impresa, arte o professione è soggetta ad una specifica disciplina, derogatoria delle ordinarie regole previste dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 in materia di certificazione delle operazioni.

In particolare, con articolo 2 della legge 21 febbraio 1977, n. 31, è stato disposto che *con decreti del Ministro delle Finanze saranno stabilite norme dirette a disciplinare la documentazione relativa agli acquisti di carburanti per autotrazione, effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti all'I.V.A. Tale documentazione sostitutiva della fattura di cui all'art. 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, potrà essere stabilita nella forma di scheda, registro, bollettario od altro e dovrà contenere tutti gli elementi atti ad identificare l'operazione. Con gli stessi decreti saranno stabilite le modalità per la compilazione, la tenuta e la conservazione della suddetta documentazione.*

La disciplina attuativa della c.d. scheda carburante è stata prevista con il D.M. 7 giugno 1977; successivamente il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 444 (attuativo della delega contenuta nell'art. 3, comma 137, lett. d), della legge 23 dicembre 1996, n. 662) ha dettato specifiche norme regolamentari che hanno modificato le regole di redazione della scheda predetta, anche al fine di semplificare il relativo adempimento.

Listituzione e la tenuta della scheda carburante rileva sia ai fini IVA - in quanto dalla sua regolare tenuta discende l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto - 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, contenuto nella medesima disposizione, 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.

Articolo 7, comma 2, lettera p), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (c.d. Decreto sviluppo) - convertito con legge del 12 luglio 2011, n. 106 - ha aggiunto il comma 3-bis all'articolo 1 del richiamato D.P.R. n. 444 del 1997, prevedendo che *In deroga a quanto stabilito al comma 1, i soggetti all'imposta sul valore aggiunto 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, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, non sono soggetti all'obbligo di tenuta della scheda carburante previsto dal presente regolamento.*

In via preliminare occorre precisare che le disposizioni introdotte dal Decreto sviluppo non interessano il sistema delle **carte fedeltà** associate al contratto di *netting*, in forza del quale 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 pagamento, un sistema di tessere magnetiche rilasciate direttamente dalla società petrolifera.

Come già chiarito con la circolare n. 205 del 12 agosto 1998, infatti, 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 e delle nuove disposizioni introdotte dal decreto sviluppo.

Con il presente documento di prassi vengono forniti i chiarimenti in merito agli effetti delle disposizioni normative introdotte dal Decreto sviluppo relative alla soppressione della scheda carburante per i soggetti che effettuano l'acquisto mediante 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 D.P.R. n. 605 del 1973.

1. Ambito oggettivo e soggettivo di applicazione della nuova disciplina

Le modifiche normative introdotte dal decreto sviluppo in materia di scheda carburante rappresentano un sistema documentale alternativo rispetto alla disciplina prevista dal D.P.R. n. 444 del 1997 che, dunque, continua ad operare per quanti, non intendendo provvedere all'acquisto di carburante mediante strumenti di pagamento elettronico, vogliono comunque procedere alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti e alla deduzione del costo di acquisto ai fini delle imposte sui redditi.

La norma esonera dall'obbligo della scheda carburante 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 (es. contanti) sono tenuti all'adozione della scheda carburante per tutti gli acquisti di carburante effettuati nel periodo d'imposta.

I due sistemi di certificazione risultano tra loro alternativi: anche alla luce delle finalità di semplificazione che il legislatore ha inteso perseguire, deve ritenersi che la scelta dell'uno o dell'altro sistema di documentazione possa essere riferita al soggetto d'imposta - esercente attività imprenditoriale, artistica o professionale - in modo unitario. In altri termini, la modalità di documentazione delle operazioni di acquisto di carburanti per autotrazione riferite ad un medesimo soggetto d'imposta deve essere unica, essendo a tale fine irrilevante l'eventuale presenza di più veicoli utilizzati nello svolgimento dell'attività.

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.

Inoltre, considerato che 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, la carta utilizzata per l'acquisto di carburante non è necessario che sia utilizzata esclusivamente per gli acquisti relativi all'attività d'impresa o artistica o professionale.

l'articolo 1, comma 3-bis, del D.P.R. n. 444 del 1997 dispone, infine, 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, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605**.

Si tratta, in particolare, delle banche, della società 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 ad 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*.

Il richiamato obbligo di comunicazione, per espressa previsione dell'articolo 7, comma 6, non opera con riferimento ai soggetti non residenti nel territorio dello Stato, cui la normativa nazionale non risulta applicabile. Da ciò discende che, stante l'espresso richiamo operato dall'articolo 1, comma 3-bis, all'obbligo di comunicazione previsto dal **D.P.R. n. 605 del 1972**, le carte di credito, le carte di debito e le carte prepagate devono essere emesse da soggetti residenti nel territorio dello Stato ovvero dotati di una stabile organizzazione in Italia.

2. Documentazione delle operazioni

Le modifiche apportate dal **decreto legge n. 70 del 2011**, adottate in un'ottica di semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti, 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 o un'arte o una professione.

Si ritiene, pertanto, necessario che il mezzo di pagamento sia intestato al soggetto che esercita l'attività economica, l'arte o la professione e che dall'estratto conto rilasciato dall'emittente della carta emergano tutti gli elementi necessari per l'individuazione dell'acquisto, quali, ad esempio, la data ed il soggetto presso il quale è effettuato il rifornimento, nonché l'ammontare del relativo corrispettivo.

Le richiamate indicazioni si riferiscono, evidentemente, ad un 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. Va da sé che la documentazione dalla quale risultino ulteriori dettagli che valgano ad associare ogni singola transazione ad uno specifico veicolo, consentirebbe un più agevole esercizio del potere di controllo. Ad esempio, gli strumenti di pagamento dedicati alle aziende emessi da diversi operatori del settore - dai quali emerge la rendicontazione distinta per ciascun autoveicolo utilizzato dal dipendente anche ai fini del controllo interno di gestione - possono considerarsi idonei a garantire tale più ampia e dettagliata certificazione degli acquisti di carburante per autotrazione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

CIRCOLARE N. 42/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 9 novembre 2012

OGGETTO: *Documentazione delle operazioni di acquisto di carburanti per autotrazione presso impianti stradali di distribuzione effettuati da parte di soggetti Iva – Le novità introdotte dal decreto legge 13 maggio 2011, n. 70 (cd “decreto sviluppo”)*

Premessa

La documentazione delle operazioni di acquisto di carburanti per autotrazione presso impianti stradali di distribuzione effettuati da parte di soggetti IVA nell’esercizio d’impresa, arte o professione è soggetta ad una specifica disciplina, derogatoria delle ordinarie regole previste dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 in materia di certificazione delle operazioni.

In particolare, con l’articolo 2 della legge 21 febbraio 1977, n. 31, è stato disposto che “*con decreti del Ministro delle Finanze saranno stabilite norme dirette a disciplinare la documentazione relativa agli acquisti di carburanti per autotrazione, effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti all’I.V.A. Tale documentazione sostitutiva della fattura di cui all’art. 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, potrà essere stabilita nella forma di scheda, registro, bollettario od altro e dovrà contenere tutti gli elementi atti ad identificare l’operazione. Con gli stessi decreti saranno stabilite le modalità per la compilazione, la tenuta e la conservazione della suddetta documentazione*”.

La disciplina attuativa della c.d. “scheda carburante” è stata prevista con il D.M. 7 giugno 1977; successivamente il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 444 (attuativo della delega contenuta nell’art. 3, comma 137, lett. d), della legge 23 dicembre 1996, n. 662) ha dettato specifiche norme regolamentari che hanno modificato le regole di redazione della scheda predetta, anche al fine di semplificare il relativo adempimento.

L’istituzione e la tenuta della scheda carburante rileva sia ai fini IVA - in quanto dalla sua regolare tenuta discende l’esercizio del diritto alla detrazione dell’imposta sul valore aggiunto - 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, contenuto nella medesima disposizione, 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.

L’articolo 7, comma 2, lettera p), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (c.d. Decreto sviluppo) - convertito con legge del 12 luglio 2011, n. 106 - ha aggiunto il comma 3-bis all’articolo 1 del richiamato D.P.R. n. 444 del 1997, prevedendo che *“In deroga a quanto stabilito al comma 1, i soggetti all’imposta sul valore aggiunto 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, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, non sono soggetti all’obbligo di tenuta della scheda carburante previsto dal presente regolamento”*.

In via preliminare occorre precisare che le disposizioni introdotte dal Decreto sviluppo non interessano il sistema delle **“carte fedeltà”** associate al contratto di *“netting”*, in forza del quale 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 pagamento, un sistema di tessere magnetiche rilasciate direttamente dalla società petrolifera.

Come già chiarito con la circolare n. 205 del 12 agosto 1998, infatti, 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 e delle nuove disposizioni introdotte dal decreto sviluppo.

Con il presente documento di prassi vengono forniti i chiarimenti in merito agli effetti delle disposizioni normative introdotte dal Decreto sviluppo relative alla soppressione della scheda carburante per i soggetti che effettuano l'acquisto mediante 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 D.P.R. n. 605 del 1973.

1. Ambito oggettivo e soggettivo di applicazione della nuova disciplina

Le modifiche normative introdotte dal decreto sviluppo in materia di scheda carburante rappresentano un sistema documentale alternativo rispetto alla disciplina prevista dal D.P.R. n. 444 del 1997 che, dunque, continua ad operare per quanti, non intendendo provvedere all'acquisto di carburante mediante strumenti di pagamento elettronico, vogliono comunque procedere alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti e alla deduzione del costo di acquisto ai fini delle imposte sui redditi.

La norma esonera dall'obbligo della scheda carburante 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 (es. contanti) sono tenuti all'adozione della scheda carburante per tutti gli acquisti di carburante effettuati nel periodo d'imposta.

I due sistemi di certificazione risultano tra loro alternativi: anche alla luce delle finalità di semplificazione che il legislatore ha inteso perseguire, deve ritenersi che la scelta dell'uno o dell'altro sistema di documentazione possa essere riferita al soggetto d'imposta - esercente attività imprenditoriale, artistica o professionale - in modo unitario. In altri termini, la modalità di documentazione delle operazioni di acquisto di carburanti per autotrazione riferite ad un medesimo soggetto d'imposta deve essere unica, essendo a tale fine irrilevante l'eventuale presenza di più veicoli utilizzati nello svolgimento dell'attività.

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.

Inoltre, considerato che 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, la carta utilizzata per l'acquisto di carburante non è necessario che sia utilizzata esclusivamente per gli acquisti relativi all'attività d'impresa o artistica o professionale.

L'articolo 1, comma 3-*bis*, del D.P.R. n. 444 del 1997 dispone, infine, 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, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605.

Si tratta, in particolare, delle banche, della società 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 ad 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”*.

Il richiamato obbligo di comunicazione, per espressa previsione dell’articolo 7, comma 6, non opera con riferimento ai soggetti non residenti nel territorio dello Stato, cui la normativa nazionale non risulta applicabile. Da ciò discende che, stante l’espresso richiamo operato dall’articolo 1, comma 3-bis, all’obbligo di comunicazione previsto dal D.P.R. n. 605 del 1972, le carte di credito, le carte di debito e le carte prepagate devono essere emesse da soggetti residenti nel territorio dello Stato ovvero dotati di una stabile organizzazione in Italia.

2. Documentazione delle operazioni

Le modifiche apportate dal decreto legge n. 70 del 2011, adottate in un’ottica di semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti, 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 o un'arte o una professione.

Si ritiene, pertanto, necessario che il mezzo di pagamento sia intestato al soggetto che esercita l'attività economica, l'arte o la professione e che dall'estratto conto rilasciato dall'emittente della carta emergano tutti gli elementi necessari per l'individuazione dell'acquisto, quali, ad esempio, la data ed il soggetto presso il quale è effettuato il rifornimento, nonché l'ammontare del relativo corrispettivo.

Le richiamate indicazioni si riferiscono, evidentemente, ad un 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. Va da sé che la documentazione dalla quale risultino ulteriori dettagli che valgano ad associare ogni singola transazione ad uno specifico veicolo, consentirebbe un più agevole esercizio del potere di controllo. Ad esempio, gli strumenti di pagamento dedicati alle aziende emessi da diversi operatori del settore - dai quali emerge la rendicontazione distinta per ciascun autoveicolo utilizzato dal dipendente anche ai fini del controllo interno di gestione - possono considerarsi idonei a garantire tale più ampia e dettagliata certificazione degli acquisti di carburante per autotrazione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA