

CIRCOLARE N. 8 /E



Roma, 30 aprile 2018

OGGETTO: Legge 27 dicembre 2017, n. 205 - novità in tema fatturazione e pagamento delle cessioni di carburanti.

INDICE

PREMESSA.....	1
1 CESSIONE DI CARBURANTI E DOCUMENTAZIONE DELLA STESSA.....	3
1.1 CONTENUTO DELLA FATTURA.....	5
1.2 FATTURE DIFFERITE.....	6
1.3 FATTURE RELATIVE A CESSIONI DA DOCUMENTARE CON DIVERSA MODALITÀ	7
1.4 REGISTRAZIONE DELLE FATTURE.....	7
2 CESSIONE DI CARBURANTI E MODALITÀ DI PAGAMENTO	8
2.1 PECULIARITÀ DI ALCUNI STRUMENTI DI PAGAMENTO	9
2.1.1 Carte e buoni carburante	9
2.1.2 Carte di credito, di debito e prepagate.....	11
2.2 CREDITO D'IMPOSTA.....	12
3 OBBLIGHI DI CERTIFICAZIONE DELLE PRESTAZIONI RESE DA SUBAPPALTATORI E SUB CONTRAENTI (CENNI).....	13

Premessa

Con l'intento di aumentare la capacità dell'amministrazione di prevenire e contrastare efficacemente l'evasione fiscale e le frodi IVA, nonché di incentivare l'adempimento spontaneo, la legge n. 205 del 27 dicembre 2017 (c.d. "legge di bilancio 2018") ha introdotto nel nostro ordinamento un'articolata serie di novità.

Tra queste, a partire dal 1° gennaio 2019, emerge 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 (cfr. l'articolo 1, comma 916, della medesima legge). Obbligo 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 subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica*» (così l'articolo 1, comma 917, rispettivamente lettere a) e b), della legge di bilancio 2018).

Sempre nell'ambito dei carburanti, inoltre, sono state introdotte specifiche disposizioni in tema di deducibilità dei costi d'acquisto e di detraibilità della relativa IVA (si veda l'articolo 1, commi 922 e 923, della legge n. 205 del 2017), limitando le stesse all'utilizzo di particolari mezzi di pagamento individuati direttamente dalla legge, o rimessi alla determinazione del direttore dell'Agenzia delle entrate, il quale vi ha provveduto, ad ora, con il provvedimento prot. n. 73203 del 4 aprile 2018.

Con la presente circolare vengono forniti i primi chiarimenti sulle misure introdotte in tema di cessione di carburanti e sulle relative modalità di pagamento e fatturazione, nonché si fa un primo cenno in merito all'ambito applicativo delle misure dettate in merito ai contratti d'appalto, rinviando ad un successivo documento di prassi i chiarimenti sull'argomento.

1 Cessione di carburanti e documentazione della stessa

Alle regole di documentazione delle cessioni di carburante nei confronti dei soggetti passivi IVA - da intendersi ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (nel prosieguo "decreto IVA") e, quindi, come

comprehensive di tutti «*gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento*» – la legge di bilancio 2018 dedica diverse disposizioni.

In particolare, l'articolo 1, comma 917 stabilisce che «*Fermo restando quanto previsto al comma 916 [applicazione delle nuove norme in tema di fatturazione elettronica ai soli documenti emessi a partire dal 1° gennaio 2019, ndr.], le disposizioni dei commi da 909 a 928 si applicano alle fatture emesse a partire dal 1° luglio 2018 relative a: a) cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori;*».

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

In merito giova sottolineare come la disposizione in commento si inserisca nel complesso di misure introdotte a presidio dei fenomeni di evasione e di frode IVA nel settore degli olii minerali (nella stessa Legge di Bilancio 2018 vedasi anche articolo 1 commi 937 a 943 relativamente alla disciplina dei depositi fiscali, e articolo 1 commi 945 a 959 in tema di autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici). In considerazione della comune *ratio* che ha accompagnato dette norme, le cessioni richiamate nel predetto comma 917 vanno riferite alla benzina e gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione.

A tale conclusione soccorre anche quanto previsto dall'articolo 2 del Decreto ministeriale 13 febbraio 2018 (emanato in attuazione delle citate norme in tema di depositi fiscali) laddove si dispone che: «*Le norme di cui all'art. 1, commi da 937 a 941, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, si applicano alla benzina e al gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione [...]*». Occorre altresì considerare che i fenomeni di frode IVA nel settore in discorso hanno ad oggetto prevalentemente i carburanti per autotrazione, dal momento della loro immissione in consumo dai depositi fiscali e nei successivi trasferimenti nei confronti dei soggetti che intervengono nella catena distributiva.

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

In relazione alle cessioni relative ad altri tipi di carburante per autotrazione, l'obbligo di fatturazione elettronica decorrerà comunque dal 1° gennaio 2019. Per consentire, tuttavia, la deduzione della spesa, nonché la detraibilità dell'IVA ad essa relativa, detta spesa andrà documentata con le modalità finora in uso (a tal fine possono tornare utili le regole contenute nel decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 444, seppur abrogato, con decorrenza 1° luglio 2018, dall'articolo 1, comma 926, della legge di bilancio 2018, al pari delle altre norme riferibili alla scheda carburante), ovvero, facoltativamente, anche mediante emissione di fattura elettronica.

L'emissione della fattura - nel solo ambito dei rapporti tra soggetti passivi d'imposta che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, valendo nell'eventualità, per gli altri casi, le ulteriori disposizioni dettate in tema di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri ex articolo 2, comma 1-*bis*, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 - dovrà avvenire in forma elettronica secondo i precetti dettati dall'articolo 1, commi 909 e ss. della legge di bilancio 2018, ossia tramite il Sistema di Interscambio, nel rispetto dei formati e delle relative regole tecniche secondo quanto da ultimo disposto dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate emanato in data odierna.

Restano peraltro ferme, laddove non espressamente derogate o incompatibili con le nuove norme, le ulteriori disposizioni vigenti in tema di fatturazione.

Si richiamano, a mero titolo esemplificativo, le ipotesi che seguono.

1.1 Contenuto della fattura

Il contenuto di qualsiasi fattura è regolato, in generale, dagli articoli 21 e 21-*bis* del decreto IVA.

Tra gli elementi individuati come obbligatori da tali disposizioni, con specifico riferimento ai carburanti, non figura, ad esempio, la targa o altro estremo identificativo del veicolo al quale sono destinati (casa costruttrice, modello, ecc.), come invece previsto per la c.d. "scheda carburante".

Ne deriva che gli elementi indicati (targa, modello, ecc.) non dovranno necessariamente essere riportati nelle fatture elettroniche. Fermo restando 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 (da effettuarsi secondo le modalità specificate nel successivo punto 2 della presente circolare) 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 emanato in data odierna viene chiarito che l’indicazione della targa possa essere fornita utilizzando il campo “MezzoTrasporto” del file della fattura elettronica.

Va inoltre osservato che allorché si effettuino, contestualmente o in momenti diversi, più operazioni che trovano esposizione in un’unica fattura, qualora alcune di esse siano soggette ai nuovi obblighi di documentazione elettronica imporranno tale forma all’intero documento.

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.

1.2 Fatture differite

L’articolo 21, comma 4, lettera a), del decreto IVA, consente l’emissione di una sola fattura, *«per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l’operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472»* laddove *«effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto»* e purché *«recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime»*.

Ne deriva, quindi, che anche nell’ambito delle cessioni di carburanti come sopra identificate al punto 1, qualora le stesse siano accompagnate da un documento, analogico o informatico, che abbia i contenuti voluti dal decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472 - in particolare *«indicazione della data, delle*

generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti» (cfr. l'articolo 1, comma 3, di tale decreto) - 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, ove contenenti le informazioni necessarie, secondo quanto già precisato in precedenti documenti di prassi (si veda, in particolare, il punto 2 della circolare n. 205/E del 1998), potranno essere utilizzati anche i buoni consegna emessi dalle attrezzature automatiche.

1.3 Fatture relative a cessioni da documentare con diversa modalità

Considerata la formulazione letterale dell'articolo 1, comma 917, della legge di bilancio 2018, che, come detto, in tema di carburanti non detta regole diverse, ma anticipa solo al 1° luglio 2018 quelle più generali previste in tema di fatturazione elettronica, le stesse troveranno applicazione secondo i limiti loro propri.

Ne deriva che gli esoneri specificamente previsti - si veda l'articolo 1, comma 909, della legge n. 205 del 2017 per i soggetti passivi che rientrano nel cosiddetto "regime di vantaggio" di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e quelli che applicano il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 - resteranno pienamente efficaci (come peraltro confermato dalla decisione di esecuzione del Consiglio dell'Unione europea n. 2018/593 del 16 aprile 2018).

1.4 Registrazione e conservazione delle fatture

Il rispetto delle ulteriori disposizioni vigenti in tema di fatturazione, che non risultino espressamente derogate o incompatibili con le nuove norme, troverà applicazione anche in riferimento alla registrazione dei documenti.

Così, ad esempio, in ragione dell'articolo 6, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 9 dicembre 1996, n. 695, per le fatture di importo inferiore ad euro 300,00 emesse nel corso del mese, con riferimento allo stesso, 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.

Nelle motivazioni del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate emanato in data odierna viene inoltre segnalata la messa a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate entro il 1° luglio 2018 di una serie di servizi per agevolare e rendere poco onerosa la fase di predisposizione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche. Con particolare riferimento alla conservazione, viene specificamente segnalato 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.

2 Cessione di carburanti e modalità di pagamento

Come segnalato nella premessa, in tema di carburanti il legislatore ha introdotto particolari disposizioni sulla deducibilità dei costi d'acquisto e la detraibilità dell'IVA agli stessi riferita, imponendo, a tal fine, l'utilizzo di specifici mezzi di pagamento, in particolare *«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»* (così, con identica formulazione, l'articolo 1, comma 922 della legge n. 205 del 2017, nonché il successivo comma 923 prima parte).

Al direttore dell'Agenzia delle entrate è stato poi demandato di individuare qualsiasi *«altro mezzo ritenuto parimenti idoneo»* (cfr. l'articolo 1, comma 923, ultima parte, della legge di bilancio 2018).

In adempimento di tale previsione, il direttore dell'Agenzia, con provvedimento prot. n. 73203 del 4 aprile 2018, ha 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 regio decreto 21 dicembre 1933, n. 1736 e al decreto del Presidente

della Repubblica 14 marzo 2001, n. 144, con successive modificazioni e integrazioni;

b) quelli elettronici previsti all'articolo 5 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, secondo le linee guida emanate dall'Agenzia per l'Italia Digitale con determinazione 22 gennaio 2014, n. 8/2014, punto 5.

Al riguardo, va in primo luogo osservato che, sebbene l'intervento dell'articolo 1, comma 923 – in modifica dell'articolo 19-*bis*1, 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.

Se, dunque, come esplicitato nel provvedimento direttoriale del 4 aprile 2018, l'impiego degli stessi, da un lato, risulta necessario per la deduzione dei costi relativi all'acquisto di carburante in base al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (c.d. "T.U.I.R."), indipendentemente dal relativo *quantum*, dal veicolo di riferimento (ivi inclusi le autovetture, gli autocarri, i trattori stradali, i motoveicoli) in uso esclusivo o promiscuo e dal soggetto passivo che vi procede (professionista, autotrasportatore, ecc.) - secondo le specifiche indicazioni del punto 1 - dall'altro, non può negarsi l'idoneità di tali strumenti a dare prova di chi ha sostenuto la spesa e, conseguentemente, in presenza degli ulteriori elementi previsti dal T.U.I.R. (quali, ad esempio, inerenza, competenza e congruità), la relativa deduzione.

2.1 Peculiarità di alcuni strumenti di pagamento

2.1.1 Carte e buoni carburante

Nelle motivazioni del più volte richiamato provvedimento del direttore dell'Agenzia, prot. n. 73203 del 4 aprile 2018, in riferimento alle forme di pagamento qualificato ritenute idonee dal legislatore ai fini della detraibilità IVA e della deducibilità dei costi, si è evidenziato come le stesse troveranno applicazione anche nelle ipotesi in cui, sulla scorta di 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/E del 12 agosto 1998 e n. 42/E del 9 novembre 2012), o degli ulteriori sistemi, variamente denominati, che consentono al cessionario 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.

Va puntualizzato, al riguardo, 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 presente circolare, nonché quelle ricavabili dalla legislazione vigente, *in primis* il 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 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 (cfr., in questo senso, anche le motivazioni del già citato provvedimento del direttore dell’Agenzia, prot. n. 73203 del 4 aprile 2018).

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 in forza dell’articolo 2, comma 3, lettera a), del decreto IVA e, conseguentemente, a quello di fatturazione in forma elettronica (si veda, in ordine ad una peculiare tipologia di buoni per l’acquisto di benzina agevolata, la circolare n. 30 del 1° agosto 1974).

Le indicazioni qui fornite, che sono in linea con la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea (cfr., ad esempio, la sentenza 21 febbraio 2006, causa n. C-419/02) trovano ulteriore conferma nella direttiva 27 giugno 2016, n. 2016/1065, la quale, nel modificare la direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, ha espressamente codificato la differenza tra “buono monouso” e “buono multiuso”.

In merito, considerato che le novità contenute nella direttiva - in coerenza con le indicazioni sopra formulate - 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.

2.1.2 Carte di credito, di debito e prepagate

Tra gli strumenti espressamente individuati dal legislatore ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, commi 922 e 923, della legge di bilancio 2018, 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 decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605»*.

Nell'individuare, quali ulteriori mezzi pagamento da considerarsi idonei, quelli elettronici previsti all'articolo 5 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, secondo le linee guida emanate dall'Agenzia per l'Italia Digitale con determinazione 22 gennaio 2014, n. 8/2014, punto 5, il provvedimento del direttore dell'Agenzia prot. n. 73203 del 4 aprile 2018 ha richiamato, tra gli altri, a mero titolo esemplificativo: *«carte di debito, di credito, prepagate ovvero di altri strumenti di pagamento elettronico disponibili, che consentano anche l'addebito in conto corrente»* (così l'articolo 1, comma 1, lettera b), ultimo periodo, del provvedimento).

Sul punto, vale osservare che il secondo elenco non è meramente ripetitivo del primo e, dunque, nel rispetto della *ratio* sottesa all'intervento normativo (ovvero consentire forme di pagamento tracciabile diverse dal contante), dovranno ritenersi pienamente validi, ai fini e per gli effetti del citato articolo 1, commi 922 e 923, della legge di bilancio 2018, i pagamenti effettuati tramite carte di credito, debito e prepagate emesse sia 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, sia da operatori non tenuti a tale comunicazione.

In conformità alla citata *ratio*, si ritengono altresì validi i pagamenti effettuati dal soggetto passivo d'imposta in via mediata, ma allo stesso riconducibili secondo una catena ininterrotta di corrisposizioni con strumenti tracciabili.

Si pensi, in questo senso, a titolo puramente chiarificatore e non esaustivo:

- al 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, 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.

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.

2.2 Credito d'imposta

In base all'articolo 1, comma 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, 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»».

In merito, premesso che, nell'individuare i soggetti aventi diritto al credito d'imposta, la disposizione si riferisce "agli esercenti di impianti" in generale – e, dunque, a chiunque, in base ad un legittimo titolo (proprietà, affitto, ecc.), svolge tale attività e sostiene il costo di commissione – va evidenziato come, in conformità a quanto anche recentemente ribadito dalla Corte Costituzionale nell'ambito di un consolidato indirizzo giurisprudenziale in tema di "benefici, agevolazioni o esenzioni" (si vedano, ad esempio, le sentenze nn. 242 e 264, rispettivamente del 20 novembre e 13 dicembre 2017), la misura, seppure di stretta interpretazione, si estende alle situazioni di fatto riconducibili alla medesima *ratio*.

Ergo, 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.

3 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 odierna - la novella recata dal citato articolo 1, comma 917 (cfr. la

lettera b), troverà applicazione per i soli 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.

Esemplificando: 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 Direttore dell’Agenzia delle entrate emanato in data odierna, 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”.

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

IL DIRETTORE DELL’AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)