

Risposta n. 412

***OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 -
Carte carburante***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante fornisce ai propri clienti soggetti passivi d'imposta apposite "carte aziendali" da utilizzare per il rifornimento di carburante.

Le stesse si collocano in un'operazione di *netting* - che vede coinvolti l'istante, i suoi clienti ed i gestori delle stazioni di servizio - in base alla quale l'attività di rifornimento di carburante si scinde in due distinte operazioni:

a) somministrazioni continuative dal gestore - che ne annota i corrispettivi nel registro di cui all'articolo 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) - ad [ALFA] (documentate con fattura);

b) somministrazioni continuative da [ALFA] ai titolari della "carta aziendale" (documentate sempre con fattura).

L'istante sta ora valutando di fornire le carte in esame anche ai dipendenti del proprio gruppo societario che:

- ne facciano richiesta, attraverso la sottoscrizione di un apposito contratto di somministrazione di carburanti, per l'utilizzo personale al di fuori dell'esercizio di imprese, arti e professioni (nei rapporti c.d. "*business to consumer*", B2C);

- rilascino alle rispettive società di appartenenza apposita autorizzazione a trattenere dal cedolino paga i corrispettivi dovuti per i rifornimenti di carburante effettuati con l'utilizzo della carta aziendale (importi che le società di appartenenza, ove diverse dall'istante, le riverseranno).

La certificazione delle operazioni avverrebbe con le seguenti modalità:

- i rifornimenti effettuati ai dipendenti attraverso l'utilizzo della "carta aziendale" sarebbero annotati dai gestori degli impianti nel registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24 del decreto IVA e documentati con fattura nei confronti dell'istante (nello specifico, come già oggi per i rifornimenti a soggetti passivi d'imposta, con fattura che essa emette in nome e per conto dei gestori stessi);

- i corrispettivi delle somministrazioni dall'istante ai dipendenti titolari della "carta aziendale" sarebbero annotati in un suo apposito registro dei corrispettivi (di cui all'articolo 24 del decreto IVA) con *«la stessa data valuta della trattenuta a cedolino paghe degli importi dovuti dai Dipendenti e del versamento [...] da parte delle Società del Gruppo relativamente ai Dipendenti non a ruolo [...], in modo da garantire la corretta liquidazione dell'imposta nel mese di effettuazione dell'operazione corrispondente a quello in cui avviene il pagamento del corrispettivo trattandosi di somministrazione di beni»*.

Nel chiedere conferma circa la correttezza di quanto ipotizzato, l'istante precisa che:

- il controllo della corretta tenuta del proprio registro dei corrispettivi *«sarebbe garantito dal flusso di informazioni automatizzate di tutti i rifornimenti effettuati con l'utilizzo delle "carte aziendali" nominativamente intestate a ciascun Dipendente, che consente il riscontro tra le annotazioni sull'anzidetto registro dei corrispettivi, le fatture emesse [...] in nome e per conto dei Gestori e le trattenute operate ai*

Dipendenti sui rispettivi cedolini paghe»;

- «sarebbe altresì disponibile a trasmettere elettronicamente l'ammontare dei corrispettivi relativi alle anzidette somministrazioni di carburanti ai Dipendenti titolari di "carta aziendale" in base all'art. 2, comma 1-bis del D.Lgs del 5 agosto 2015, n. 127».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, alla luce della normativa in essere, ritiene che *«nel particolare caso di specie, sia sufficiente l'annotazione dei corrispettivi nel registro di cui all'art. 24 del DPR n. 633/197 senza la necessità di emettere fattura nei rapporti B2C».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Secondo quanto già chiarito in diversi documenti di prassi, la procedura denominata "netting" *«consiste nella stipula di un contratto di somministrazione fra il gestore e la propria compagnia petrolifera di prodotti petroliferi, effettuati dal gestore direttamente all'utente che utilizza per il pagamento apposite "carte aziendali", e fatturate al medesimo utente del veicolo rifornito dalla compagnia petrolifera alla quale il gestore provvede a rifatturare l'operazione effettuata nei confronti del cliente»* (così la circolare ministeriale n. 205 del 12 agosto 1998).

La pratica commerciale conosce, peraltro, molteplici varianti (si pensi alle carte che consentono il rifornimento di carburante, ma anche l'accumulo di "punti fedeltà" variamente utilizzabili ovvero l'acquisto di altri beni/servizi), generalmente caratterizzate dal coinvolgimento, a diverso titolo, di soggetti passivi d'imposta.

Ciò fermo restando che, nella piena libertà di iniziativa economica e nel rispetto delle norme esistenti, nulla vieta che il *netting* e le "carte aziendali" possano

coinvolgere persone fisiche che agiscono al di fuori dello svolgimento di attività d'impresa, arte o professione (si tratti di dipendenti di aziende che stipulano accordi *ad hoc*, loro familiari, comuni cittadini o altri).

Tanto chiarito, circa le corrette modalità di documentazione delle cessioni di carburante - unico oggetto dell'istanza in esame, che non coinvolge ulteriori profili astrattamente indagabili (quali, ad esempio, l'applicazione degli articoli 51 e 95 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917) - risulta opportuno distinguere il rapporto gestore/istante da quello istante/dipendenti.

Il primo, che vede coinvolti due soggetti passivi d'imposta, ricade negli obblighi generali di fatturazione (si veda, in tema di carburanti, la circolare n. 8/E del 30 aprile 2018). Fatturazione che, salve eccezioni (per le quali, al pari di tutte le specifiche del caso, si rinvia alla recente circolare n. 14/E del 17 giugno 2019), è oggi elettronica tramite Sistema di Interscambio.

Le fatture in questione, volte a documentare le cessioni dei gestori nei confronti dell'istante, seguono inoltre le regole generali anche in riferimento ai tempi e ai modi di emissione, così che, ad esempio, con l'annotazione voluta dall'articolo 21, comma 2, lettera n), del decreto IVA, le stesse possono essere emesse dal cessionario/committente o da un terzo per conto del cedente/prestatore (cfr., sul punto, il paragrafo n. 7 della richiamata circolare n. 14/E del 2019).

Più articolata si presenta la documentazione delle cessioni di carburante nei confronti dei consumatori.

Va ricordato, infatti, che in materia trovano oggi contemporanea applicazione:

1) l'articolo 22, comma 3, ultimo periodo, del decreto IVA, in ragione del quale, l'obbligo di emissione della fattura (elettronica) vi è solo per «*Gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*»;

2) l'articolo 2, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696, secondo cui «*Non sono soggette all'obbligo di certificazione di cui*

all'articolo 1 [ossia tramite scontrino/ricevuta fiscale per i «corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi di cui agli articoli 2 e 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura se non a richiesta del cliente, ma sussiste l'obbligo di certificazione fiscale stabilito dall'articolo 12, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413», obbligo sostituito, secondo i tempi ivi previsti, dalla memorizzazione elettronica e dalla trasmissione telematica di cui all'articolo 2 del d.lgs. n. 127 del 2015, ndr.] le seguenti operazioni: [...]

b) le cessioni di beni iscritti nei pubblici registri, di carburanti e lubrificanti per autotrazione nei confronti di clienti che acquistano al di fuori dell'esercizio di impresa, arte e professione»;

3) l'articolo 2, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 127 del 2015, secondo il quale «*A decorrere dal 1° luglio 2018, la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi di cui al comma 1 [ossia memorizzazione elettronica e trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri, sostitutiva gli obblighi di registrazione di cui all'articolo 24, primo comma, del decreto IVA, ndr.] sono obbligatorie con riferimento alle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori»;*

4) il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 106701 del 28 maggio 2018 che, nel dare attuazione all'articolo 2, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 127 ha:

- limitato memorizzazione e trasmissione a «*le operazioni di cessione di benzina e gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motore effettuate dai soggetti passivi IVA che gestiscono impianti di distribuzione stradale di benzina e gasolio ad elevata automazione, in cui il rifornimento avviene unicamente in modalità self service prepagato muniti di sistemi automatizzati di tele rilevazione dei dati di impianto, di terminali per il pagamento tramite accettatore di banconote e moneta elettronica (bancomat, carte di credito, prepagate, etc.) e di sistemi informatici per la*

gestione in remoto dei dati di carico e di scarico delle quantità di carburante» (si veda il paragrafo 2.1);

- rinviato ad un successivo provvedimento la definizione dei «*termini di avvio graduale dell'obbligo di cui all'articolo 2, comma 1bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 per le ulteriori tipologie di soggetti passivi IVA che effettuano cessioni di carburanti*» (così il paragrafo 2.2);

- precisato che «*Il termine ultimo di avvio dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica delle informazioni [...] è il 1° gennaio 2020*» (cfr. il paragrafo 2.3), giorno dal quale, *ex* articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015, decorre l'obbligo generalizzato di memorizzazione ed invio dei dati per tutti i soggetti che effettuano le operazioni di cui all'articolo 22 del decreto IVA (obbligo anticipato, in base al medesimo articolo 2, comma 1, al 1° luglio 2019 per i «*soggetti con un volume d'affari superiore ad euro 400.000*»);

5) il decreto ministeriale 10 maggio 2019 che, nell'individuare le ipotesi di esonero dall'obbligo generalizzato di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri - tra le quali vanno annoverate «*le operazioni non soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi, ai sensi dell'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696, e successive modificazioni e integrazioni*» [così l'articolo 1, lettera a), del decreto] - ha stabilito che «*1. Restano ferme le disposizioni di cui all'art. 2, commi 1-bis e 2, del decreto legislativo n. 127 del 2015, relative alla memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, rispettivamente, delle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori e delle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate tramite distributori automatici.*

2. Fino al 31 dicembre 2019, gli esercenti impianti di distribuzione di carburante sono esonerati dall'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri di cui all'art. 2, comma 1, del decreto legislativo n. 127 del 2015, per le operazioni di cui all'art. 22 del decreto del

Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, diverse dalle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori, i cui ricavi o compensi non sono superiori all'uno per cento del volume d'affari dell'anno 2018, che continuano ad essere documentate mediante il rilascio della ricevuta fiscale di cui all'art. 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249, ovvero dello scontrino fiscale di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, con l'osservanza delle relative discipline.

3. Gli esercenti impianti di distribuzione di carburante possono comunque memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente i dati dei corrispettivi giornalieri delle operazioni di cui al comma 2» (si veda l'articolo 2 del decreto).

Cercando di trarre un quadro coerente e sintetico dal complesso normativo richiamato, si ha che per le cessioni nei confronti di consumatori:

a) fino al 31 dicembre 2019, solo gli esercenti degli impianti di distribuzione hanno l'obbligo di certificare i relativi corrispettivi, tramite memorizzazione elettronica ed invio telematico nei tempi e modi fissati dal citato provvedimento del 28 maggio 2018 se il rifornimento di benzina o gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori avviene presso un impianto ad alta automazione. Qualora la cessione riguardi altra tipologia di carburante per autotrazione, l'obbligo di certificazione - da applicare secondo le regole generali dell'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015 - viene meno stante l'articolo 1 del d.m. 10 maggio 2019 che esclude tali regole nei casi del citato articolo 2, comma 1, del d.P.R. n. 696 del 1996;

b) dal 1° gennaio 2020, fermi gli obblighi in capo agli esercenti degli impianti ad alta automazione e fatta salva l'estensione degli stessi ad altri soggetti con un nuovo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, laddove abbiano le caratteristiche di cui all'articolo 22 del decreto IVA (e siano quindi effettuate, ad esempio, in locali aperti al pubblico), vale la prescrizione dell'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015 e l'eccezione dell'articolo 1 del d.m. 10 maggio 2019 più volte richiamata, così che memorizzazione ed invio dei corrispettivi saranno necessari solo con riferimento alle cessioni diverse da quelle di carburanti per autotrazione.

Da evidenziare che memorizzazione elettronica ed invio telematico dei dati dei corrispettivi possono sempre avvenire su base volontaria (in questo senso, espressamente, gli articoli 1, comma 3 e 2, comma 3, del d.m. 10 maggio 2019), recando con sé l'effetto di far venir meno gli obblighi di registrazione di cui all'articolo 24, primo comma, del decreto IVA (cfr. l'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015).

Calando quanto appena detto nel caso oggetto d'esame, l'istante che, senza gestire direttamente impianti di distribuzione ad alta automazione, in forza di un contratto di *netting* somministra carburanti per autotrazione ai dipendenti del proprio gruppo, ferma l'annotazione nel relativo registro IVA, non ha obbligo di memorizzare ed inviare telematicamente i relativi corrispettivi.

Può comunque procedervi volontariamente, facendo venir meno, in tale eventualità, gli obblighi di annotazione previsti dal già richiamato articolo 24, primo comma, del decreto IVA.

Da ultimo, in merito al momento in cui ritenere effettuata l'operazione e dunque esigibile l'imposta con tutte le conseguenze del caso, si reputa la soluzione prospettata - annotazione dei corrispettivi nel relativo registro con la medesima data valuta della trattenuta a carico dei dipendenti (e del riversamento da parte delle società del gruppo relativamente ai soggetti non a ruolo dell'istante) - conforme all'articolo 6, comma 2, del decreto IVA - a mente del quale *«l'operazione si considera effettuata: a) per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, all'atto del pagamento del corrispettivo»*) - e, come tale, ammissibile.

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

(firmato digitalmente)