

Roma,

CNA
PIAZZA ARMELLINI 9/A
00162 ROMA (RM)

Prot.

***OGGETTO: Consulenza giuridica n. 956-47/2018
Associazione/Ordine CNA
Codice Fiscale 07987330581
Istanza presentata il 17/07/2018***

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 633 del 1972, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Confederazione Nazionale dell'Artigianato e della Piccola e Media Impresa (CNA, di seguito istante) pone un quesito, qui sinteticamente riportato, circa il corretto adempimento dell'obbligo di tracciabilità dei pagamenti relativi agli acquisti di carburante per autotrazione, previsto dall'articolo 19-bis1, comma 1, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ai fini della detraibilità dell'Iva e della deducibilità dei costi.

In particolare, l'istante descrive il caso di un ente associativo (consorzio o cooperativa) che, operando nell'interesse delle imprese di autotrasporto associate, si aggiudica i servizi di trasporto che saranno effettivamente svolti da quest'ultime. Tale

ente, inoltre, provvede all'acquisto del carburante per cederlo alle stesse a prezzi inferiori rispetto a quelli di mercato.

Ciò premesso, l'istante evidenzia che, nella fattispecie, tra l'ente e le imprese associate sussiste un rapporto di conto corrente, in base al quale si realizza un meccanismo di compensazione tra i debiti delle imprese per gli acquisti di carburante, ed i crediti che quest'ultime vantano nei confronti dell'ente per i servizi di trasporto resi per suo conto. Ne consegue che le imprese associate non effettuano il pagamento del carburante contestualmente all'acquisto.

L'istante, quindi, chiede se tale procedura sia corretta in relazione all'obbligo di tracciabilità dei pagamenti relativi agli acquisti di carburante per autotrazione di cui al citato articolo 19-bis1, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, secondo l'istante, il rapporto di conto corrente tra l'ente e le imprese di autotrasporto associate non costituisce inadempimento dell'obbligo di tracciabilità dei pagamenti relativi agli acquisti di carburante per autotrazione. Il pagamento del saldo risultante dagli importi non compensati a favore di uno dei due soggetti del rapporto è, infatti, comunque effettuato con mezzi tracciabili. Inoltre, tutte le operazioni oggetto di compensazione, a decorrere dal 2019, sono documentate con fattura elettronica.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In tema di carburanti, la legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio per il 2018), ha introdotto specifiche disposizioni in tema di deducibilità dei costi d'acquisto

e di detraibilità dell'Iva relativa.

L'articolo 1, comma 922, della legge di bilancio per il 2018, infatti, ha inserito all'articolo 164 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il comma 1-bis, secondo cui *"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, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605"*.

Il successivo comma 923, modificando, a sua volta, la lettera d) del comma 1, dell'articolo 19-bis1, del d.P.R. n. 633 del 1972, ha previsto che *"L'avvenuta effettuazione dell'operazione 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, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate"*.

Pertanto, a decorrere dal primo luglio 2018, nel caso di acquisto di carburanti e lubrificanti per autotrazione, la deduzione della spesa ai fini delle imposte dirette e la detrazione dell'Iva relativa è consentita solo in caso di utilizzo di mezzi di pagamento diversi dal denaro contante. Si tratta, in particolare, di carte di credito, carte di debito, carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione di cui all'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, e degli altri mezzi di pagamento specificatamente individuati dal Direttore dell'Agenzia delle entrate con provvedimento prot. n. 73203 del 4 aprile 2018. Lo scopo della norma è quello di consentire all'amministrazione finanziaria di prevenire e contrastare l'evasione fiscale e le frodi Iva, nonché di incentivare l'adempimento spontaneo dei contribuenti.

Ciò premesso, nella fattispecie prospettata l'ente associativo e le imprese di autotrasporto associate, per regolare i reciproci rapporti di debito e credito sorti a seguito di una continuità di rapporti d'affari, hanno stipulato un contratto di conto corrente in base al quale, come detta il comma 1 dell'articolo 1823 del codice civile, *"[...] le parti si obbligano ad annotare in un conto i crediti derivanti da reciproche rimesse, considerandoli inesigibili e indisponibili fino alla chiusura del conto"*.

In tal modo, si realizza su base pattizia la compensazione dei reciproci debiti e crediti che si configura come un modo di estinzione delle obbligazioni diverso dall'adempimento, come stabilisce l'articolo 1241 del codice civile *"Quando due persone sono obbligate l'una verso l'altra, i due debiti si estinguono per le quantità corrispondenti, secondo le norme degli articoli che seguono"*.

Nella fattispecie, in particolare, la compensazione opera in via automatica con la liquidazione del saldo soltanto alla chiusura del conto, secondo le scadenze stabilite dal medesimo contratto. E', dunque, in base agli effetti del contratto di conto corrente, stipulato dalle parti nell'esercizio della propria autonomia contrattuale, che l'impresa non effettua il pagamento del carburante contestualmente al suo acquisto dall'ente associativo. Di conseguenza, non verificandosi il pagamento al momento dell'acquisto, si è del parere che l'impresa non sia soggetta in questa fase all'obbligo di tracciabilità del pagamento per la deduzione della spesa ai fini delle imposte sui redditi e della detraibilità dell'Iva di cui ai citati articoli 164, comma 1-bis, del TUIR e 19-bis¹, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 633 del 1972, ma solo successivamente con riguardo al pagamento del saldo per gli importi eventualmente non compensati.

Resta, invece, l'obbligo di certificazione degli acquisti con fattura elettronica, già in vigore dal 1° luglio 2018, per le cessioni effettuate al di fuori degli impianti stradali di carburante destinato a veicoli che circolano su strada, e dal 1° gennaio 2019 per tutte le cessioni effettuate da soggetti residenti o stabiliti, ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

Tale soluzione è in linea con i chiarimenti resi con la risposta n. 189 del 12

giugno 2019, pubblicata sul sito dell'Agenzia delle entrate [<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/normativa+e+prassi/risposte+agli+interpelli/interpelli/archivio+interpelli/interpelli+2019/giugno+2019+interpelli/interpello+189+2019/Risposta+n.+189+del+2019.pdf>], cui si rinvia per completezza.

In conclusione, si condivide la soluzione interpretativa prospettata dall'istante a condizione che:

- 1) l'acquisto del carburante da parte dell'ente associativo avvenga con pagamento tracciabile documentato con fattura elettronica;
- 2) i singoli acquisti di carburante effettuati da ciascuna impresa di autotrasporto associata siano documentati con fattura elettronica;
- 3) i rapporti di debito e credito tra l'ente associativo e le singole imprese derivanti dal contratto di conto corrente risultino da chiare e dettagliate evidenze contabili;
- 4) i pagamenti degli importi eventualmente non compensati siano effettuati con mezzi tracciabili.

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

Pier Paolo Verna

(firmato digitalmente)