

**La fatturazione elettronica:
subappalti della Pubblica Amministrazione e settore dei carburanti**

Gentili Clienti,

proseguiamo negli approfondimenti in tema di fatturazione elettronica soffermandoci, in questa occasione, sull'obbligo entrato in vigore lo scorso 1° luglio 2018 per i sub-fornitori della Pubblica Amministrazione e per le cessioni di carburante per autotrazione.

In questo focus, quindi, forniremo ulteriori chiarimenti circa le modalità operative per coloro che già oggi sono soggetti all'obbligo di fatturazione elettronica, prendendo spunto dalle precisazioni rilasciate di recente dall'Agenzia delle Entrate¹.

* * *

In particolare, gli argomenti che tratteremo nel nostro terzo focus saranno i seguenti:

1. La fatturazione elettronica nel settore dei carburanti,
2. La fatturazione elettronica nei subappalti pubblici,
3. L'esclusione dall'obbligo per i soggetti non residenti,
4. I termini di trasmissione allo SdI e nuovo invio in caso di scarto,
5. La registrazione e conservazione delle fatture elettroniche.

* * *

¹ Circolare n. 13 del 2 luglio 2018 ad integrazione della precedente circolare n. 8 e del provvedimento n. 89757 entrambi del 30 aprile 2018.

1. La fatturazione elettronica nel settore dei carburanti

L'obbligo di fatturazione elettronica per la vendita di carburanti è oggi differenziato a seconda della modalità attraverso cui avviene la cessione e, precisamente:

#	Tipologia di cessione	Entrata in vigore	Note
1	Cessione di benzina e gasolio per autotrazione effettuate tra soggetti passivi IVA	1° luglio 2018	Restano esclusi i soggetti in regime di vantaggio (cosiddetti "minimi") e in regime forfettario (cosiddetti "forfettari")
2	Cessione di benzina e gasolio per autotrazione effettuate tra soggetti passivi IVA presso gli impianti stradali di distribuzione	1° gennaio 2019	Restano esclusi i soggetti in regime di vantaggio (cosiddetti "minimi") e in regime forfettario (cosiddetti "forfettari")

Quanto al caso #1 e, quindi, alle fattispecie già oggi soggette alla fatturazione elettronica, i casi tipici sono i seguenti:

1. Vendite da parte delle società petrolifere a intermediari della filiera distributiva (distributori di carburante, commercianti, ecc.);
2. Vendite da parte delle società petrolifere a "consumatori" con partita IVA tramite *netting*, ossia, tramite l'uso di apposite carte dalle stesse rilasciate².

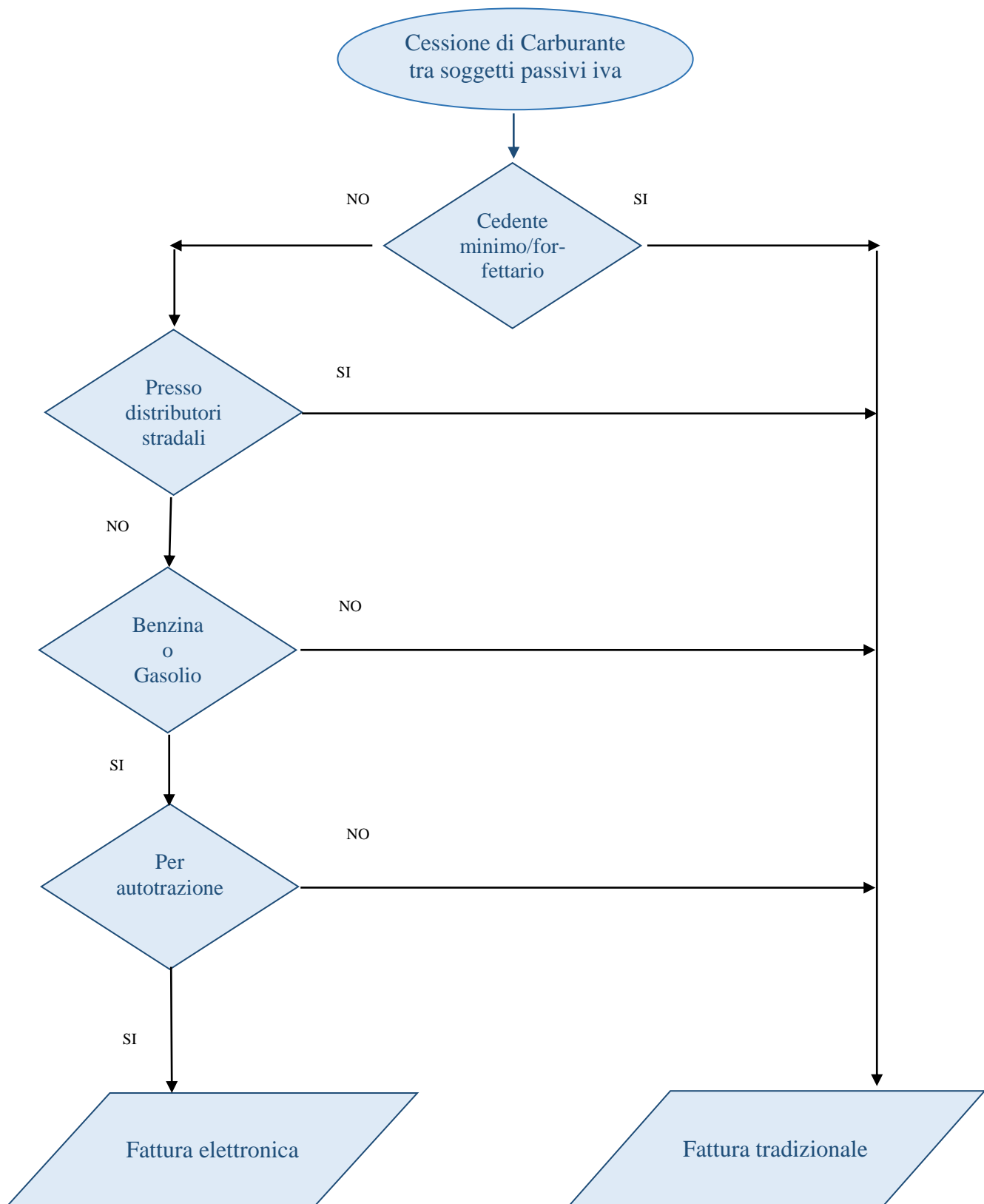
In particolare, la Circolare del 2 luglio scorso ha fornito una serie di elementi utili a rispondere alla domanda se una cessione di carburante sia soggetta o meno all'obbligo di fatturazione elettronica, chiarendo che questo dipende dalla combinazione di quattro fattori fondamentali:

1. lo *status* fiscale del cedente,
2. la modalità di cessione del carburante,
3. la tipologia di carburante ceduto,
4. l'utilizzo del carburante ceduto.

Immaginando un ipotetico diagramma di flusso, si giunge alla conclusione di emettere o

² Ricordiamo che con il contratto di *netting*, da un lato, il gestore dell'impianto stipula un contratto di somministrazione con la compagnia petrolifera, attraverso il quale si impegna ad effettuare periodicamente forniture di carburante, che erogherà direttamente al cliente finale al momento del rifornimento e, dall'altro, la compagnia petrolifera sottoscriverà un contratto di somministrazione con il cliente finale, nei cui confronti si impegnerà a cedere il carburante ogni qual volta verrà effettuato il rifornimento.

meno la fattura elettronica seguendo lo schema appresso³:



³ Ricordiamo che questo schema sarà valido fino al 1° gennaio 2019, quando entrerà in vigore l'obbligo generalizzato alla fatturazione elettronica e non ci sarà più bisogno di alcun tipo di approfondimento/verifica.

Come rappresentato nel diagramma di flusso, la prima verifica da effettuare riguarda la natura del cedente soggetto passivo iva: se questo è un minimo o un forfettario, l'obbligo non sussiste.

Una volta appurato che il cedente non è un minimo né un forfettario, bisogna verificare la modalità con cui viene ceduto il carburante e, cioè, se è erogato da un distributore stradale o meno (al riguardo si rimanda a quanto sopra descritto): se l'erogazione avviene in strada (escluso il caso del *netting*), ancora una volta, l'obbligo è rimandato al 1° gennaio 2019.

Se, invece, l'erogazione avviene in un altro contesto, allora è necessario procedere con la terza verifica che consiste nell'accertare la tipologia di carburante ceduto. Più precisamente, l'Agenzia ha specificato che solo la cessione delle tipologie di benzina e gasolio seguenti rientrano nell'obbligo:

- vendita di benzina senza piombo con ottani pari o superiori a 95 e inferiori a 98, che deve essere identificata nella fattura con il codice "27101245",
- vendita di benzina senza piombo con ottani pari o superiori 98, che deve essere identificata nella fattura con il codice "27101249",
- vendita di olii da gas (gasolio) aventi tenore, in peso, di zolfo inferiore o uguale a 0,001% identificati nella fattura con il codice "27101943",
- vendita di olio da gas (gasolio) denaturato in peso di zolfo nell'olio da gas inferiore o uguale a 0,001%, identificato nella fattura con il codice "27102011".

Da ultimo, bisognerà verificare l'utilizzo cui è destinato il carburante ceduto, perché l'obbligo scatterà solo la vendita di benzina e gasolio destinati all'uso in motori per autotrazione, mentre resterà esclusa quella di carburante impiegato nei veicoli (di qualunque tipologia) che normalmente non circolano su strada⁴ (è il caso di carburante per il rifornimento di aeromobili, imbarcazioni, veicoli agricoli quali trattori, macchine semoventi e macchine agricole più in generale).

Come principio di chiusura, l'Agenzia ha infine chiarito che:

- nell'incertezza della tipologia di carburante o dell'uso che ne verrà fatto, bisognerà sempre emettere la fattura elettronica,
- la verifica della sussistenza o meno dell'obbligo di fatturazione elettronica dovrà essere svolta con riferimento al momento di emissione della fattura e non a quello della cessione: quindi, una cessione di carburante per cui oggi sussiste l'obbligo di fatturazione elettronica avvenuta entro il 30 giugno, ma fatturata dopo dovrà essere documentata tramite fatturazione elettronica.

Tutto quanto sopra, ricordando che permane l'obbligo di pagamento con mezzi tracciabili. Per poter dedurre il costo e detrarre l'iva, infatti, è ormai obbligatorio pagare il carburante (di qualsiasi tipologia esso sia) solo ed esclusivamente tramite mezzi di pagamento

⁴ Articolo 53, 54 e 55 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, c.d. "Codice della strada"

tracciabili e cioè⁵:

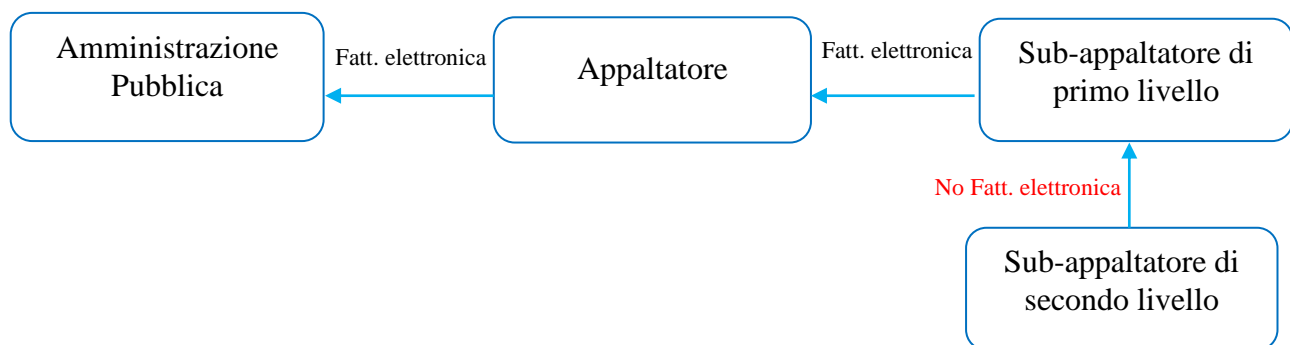
1. assegni (bancari, postali, circolari), nonché vaglia cambiari e postali,
2. carte di debito, di credito, prepagate o altri strumenti di pagamento elettronico che consentano l'addebito in conto corrente,
3. altri mezzi di pagamento come addebito diretto, bonifico bancario o postale e bollettino postale.

2. La fatturazione elettronica nei subappalti pubblici

Secondo ambito cui dal 1° luglio si applica l'obbligo di fatturazione elettronica è quello delle prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese operanti nel quadro di un contratto di appalto con la Pubblica Amministrazione.

L'obbligo concerne i rapporti diretti tra il soggetto titolare del contratto di appalto e l'Amministrazione pubblica, nonché quelli tra il primo (il titolare del contratto) e i soggetti di cui egli si avvale nell'ambito dell'appalto ricevuto (sub-appaltatori e sub-contraenti). Sono, invece, esclusi i successivi passaggi, ossia i rapporti tra i sub-appaltatori e i sub-contraenti con i loro eventuali fornitori.

Graficamente, lo schema sintetico è il seguente:



Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione, inoltre, l'Agenzia afferma che la fatturazione elettronica trova applicazione esclusivamente nei confronti dei soggetti subappaltatori e subcontraenti *"per i quali l'appaltatore ha provveduto alle comunicazioni prescritte dalla legge"*. In base al Codice dei contratti pubblici, infatti:

- è consentito affidare in subappalto le opere o i lavori, i servizi o le forniture compresi nel contratto, previa autorizzazione della stazione appaltante (l'Amministrazione Pubblica),
- l'affidatario è tenuto a comunicare alla stazione appaltante, prima dell'inizio della prestazione, *"per tutti i sub-contratti che non sono subappalti, stipulati per l'esecuzione dell'appalto, il nome del sub-contraente, l'importo del sub-contratto, l'oggetto del lavoro, servizio o fornitura affidati"*.

Di conseguenza, sono da considerarsi esclusi dall'obbligo:

⁵ Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 73203 del 4 aprile 2018.

- i soggetti che cedono beni a clienti senza essere direttamente coinvolti nell'appalto principale (ad esempio chi fornisce beni all'appaltatore, senza conoscere preventivamente l'uso che questi ne farà),
- i soggetti che effettuato le prestazioni verso committenti che non siano Pubbliche Amministrazioni, ma enti dalle stesse controllati o variamente partecipati.

In caso di obbligo di emissione della fattura elettronica, questa dovrà obbligatoriamente riportare i codici CIG (Codice Identificativo Gara) e CUP (Codice Unitario Progetto).

Con riferimento al caso specifico dei consorzi, infine, l'Agenzia ha chiarito che l'obbligo di emissione della fattura elettronica è in capo al consorzio aggiudicatario dell'appalto nei confronti della PA e solo ai consorziati di cui si avvale il primo in conformità dell'art. 105 del Codice dei contratti pubblici.

3. L'esclusione dei soggetti non residenti identificati

Un importante chiarimento ha riguardato il caso dei soggetti non residenti identificati ai fini IVA in Italia, senza stabile organizzazione nello Stato. Per questi, conformemente all'autorizzazione ricevuta dall'Italia in sede comunitaria per l'entrata in vigore anticipata dell'obbligo di fatturazione elettronica, l'Agenzia ha chiarito che l'obbligo riguarda esclusivamente i soggetti identificati e stabiliti nel territorio dello Stato.

Non possono considerarsi tali, quindi, i soggetti non residenti che sono solo identificati nello Stato italiano, e cioè che possiedono solamente un numero di partita IVA italiana senza avere in Italia una stabile organizzazione.

4. I termini di trasmissione allo SdI e nuovo invio in caso di scarto

Quanto ai termini di trasmissione, va tenuto presente che, fatta eccezione per il caso della fatturazione differita, la norma prescrive che la fattura debba essere emessa, entro le ore 24 del giorno di cessione. A questo riguardo, tuttavia, considerando i tempi di creazione e trasmissione allo SdI, l'Agenzia ha disposto che il file xml possa essere inviato anche con un "minimo ritardo", sempre che ciò non pregiudichi la corretta liquidazione dell'imposta. Il tutto, con l'obiettivo di facilitare la transizione alla fatturazione elettronica e renderla il "meno traumatica" possibile.

L'Agenzia, poi, ha nuovamente affrontato la questione dell'eventuale scarto della fattura elettronica dallo SdI. In questi casi, infatti, è consentito procedere a una nuova creazione e trasmissione del documento entro 5 giorni dalla ricezione di scarto, preferibilmente con la stessa data e la medesima numerazione della fattura originaria. Nel caso, però, ciò non fosse possibile, l'Agenzia ha previsto due alternative:

1. emettere una fattura con nuove numerazione e data: il documento deve risultare comunque collegato alla fattura precedentemente scartata e stornata con una variazione contabile interna, in modo da rendere "evidente la tempestività" della stessa fattura rispetto all'operazione documentata,
2. emettere una fattura con data diversa rispetto a quella della fattura scartata e con una specifica numerazione da cui emerga chiaramente che trattasi di documento

rettificativo del precedente.

5. La registrazione e la conservazione delle fatture elettroniche

Infine, l’Agenzia ha precisato che le disposizioni dettate in tema di fatturazione elettronica non hanno inciso sugli obblighi di registrazione delle fatture emesse né di quelle ricevute e, quindi, la protocollazione e/o l’integrazione del documento devono essere effettuate *“secondo le modalità già ritenute idonee in precedenza”*.

A titolo di esempio, nel caso di integrazione di una fattura in regime di *reverse charge*, si può predisporre un altro documento da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l’integrazione sia gli estremi della stessa.

Con riferimento alla conservazione delle fatture elettroniche, in ultimo, la Circolare ha precisato che:

- ciascun operatore può portare in conservazione anche copie informatiche delle fatture elettroniche in uno dei formati previsti dal c.d. Codice dell’Amministrazione Digitale (CAD), considerati idonei a fini della conservazione (ad esempio “PDF”, “JPG” o “TXT”),
- chi emette/riceve fatture elettroniche, ha facoltà di conservare le stesse, così come le altre scritture contabili, tanto sul territorio nazionale, quanto all’estero, a patto che in tali Paesi esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza,
- il servizio gratuito di conservazione messo a disposizione dall’Agenzia stessa è conforme alle disposizioni del DPCM 3 dicembre 2013 e riguarda sia le fatture per operazioni B2B e B2C, che quelle emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione (Business to Government, c.d. B2G).

* * *

AGFM - Divisione Tax

I focus precedenti:

#	Data	Argomenti
1	3 maggio	Introduzione alla fatturazione elettronica: definizioni e primi elementi relativi all’obbligo
2	11 giugno	L’operatività: predisposizione della fattura elettronica, trasmissione, recapito, date emissione e ricezione, gestione di note di variazione e autofatture